



UNIVERSIDADE D
COIMBRA

Jéssica Filipa Varela Dos Santos

**A DIRETIVA ANTI ELISÃO FISCAL DA UNIÃO
EUROPEIA E A SUA ADOÇÃO NO SISTEMA FISCAL
PORTUGUÊS: ANÁLISE DE ALGUMAS NORMAS**

**Relatório de Estágio no âmbito do Mestrado em Contabilidade e Finanças
orientado pelo Professor Doutor António Manuel Ferreira Martins e
apresentado à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.**

Julho de 2019



FACULDADE DE ECONOMIA
UNIVERSIDADE D
COIMBRA

Jéssica Filipa Varela Dos Santos

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

Relatório de Estágio do Mestrado em Contabilidade e Finanças apresentado à
Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra para obtenção do grau
de Mestre.

Orientador Académico: Professor Doutor António Manuel Ferreira Martins

Entidade Acolhimento: Autoridade Tributária e Aduaneira – Direção de Finanças de
Coimbra.

Supervisora Profissional: Doutora Rosa Maria Duarte Pinto Zenóglia Lopes

Coimbra, 2019

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português:
análise de algumas normas

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, António e Filomena, um agradecimento especial pela educação e valores que me transmitiram, desde sempre, pela paciência que tiveram durante estes anos, pelo esforço que fizeram para tornar tudo isto possível, mas, sobretudo pelo apoio e amor incondicional.

Ao meu irmão, Toni, pela cumplicidade, pela amabilidade e pelo apoio que demonstrou ao longo deste percurso.

Aos meus avós maternos e paternos, António e Maria do Céu, Adérito e Alice, pelas histórias, pelos ensinamentos e todas as palavras sábias e genuínas que me fizeram ser o que hoje sou.

A todos os meus amigos, pela amizade, pela compreensão, pela paciência e por todo o companheirismo e dedicação que têm revelado. Agradecer, também, aos meus antigos colegas de trabalho por transmitirem os seus conhecimentos e permitirem o meu crescimento a nível profissional.

Ao Prof. Doutor António Martins pela orientação, pelo empenho e disponibilidade que sempre teve, pela exigência, pelos ensinamentos e conselhos que me passou durante este percurso. Só assim foi possível chegar a bom porto.

Agradecer à Dra. Rosa Maria Zenóglia Lopes por facultar a oportunidade de estagiar na Direção de Finanças de Coimbra e por todo o apoio disponibilizado no decorrer do estágio. Agradecer, também, a todos os funcionários desta entidade, principalmente, aos inspetores tributários do SPGAI por me terem acolhido tão bem, pela preocupação e por terem disponibilizado a sua ajuda, todos os dias, ao longo do estágio.

Por último, agradecer à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra por ter sido a instituição que me acolheu nestes cinco anos, a todos os docentes que a integram e à coordenação do MCF pela partilha de conhecimentos essenciais para a minha vida pessoal e profissional.

A todos estarei eternamente grata!

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português:
análise de algumas normas

O sucesso é a soma de pequenos esforços repetidos dia após dia.

Robert Collier

RESUMO

A crescente mobilidade de pessoas, capitais, bens e serviços, o avanço tecnológico e a existência de uma economia cada vez mais digital são fatores que influenciam a forma como os agentes económicos se relacionam. A possibilidade de estarem estabelecidos em diferentes Estados propicia o aproveitamento das disparidades existentes entre os diversos ordenamentos jurídicos, principalmente a nível fiscal.

Associado a este aproveitamento reside a existência de impostos e a busca pela minimização do seu montante, dada a racionalidade económica da qual os agentes económicos são detentores. Esta prática pode afigurar um planeamento fiscal legítimo e, por isso, um direito exercido conforme o disposto na lei, ou um planeamento fiscal abusivo que, mesmo conforme os termos da lei, é concebido mediante o abuso dos mesmos e sem um propósito económico válido.

A proliferação de práticas abusivas tem sido alvo de intensas discussões, principalmente, pelas consequências que estas têm nas receitas do Estado ao provocar a erosão da base tributável e a transferência de lucros (BEPS) e por violar alguns princípios basilares do Direito. Para combater práticas como a evasão e fraude fiscal os Estados-Membros têm integrado nos seus sistemas fiscais medidas anti abuso.

O presente relatório debruça-se, deste modo, sobre um diploma que afigura um importante passo no combate às práticas abusivas, a Diretiva (UE) 2016/1164, do Conselho de 12 de julho de 2016. Com a sua análise pretende-se perceber qual o seu grau de incorporação no sistema fiscal português, designadamente quanto à cláusula geral anti abuso e limitação dos gastos de financiamento.

Palavras-chave: Imposto, racionalidade económica, planeamento fiscal abusivo, diretiva anti elisão fiscal, normas anti abuso.

ABSTRACT

The increasing mobility of significant, capital, goods and services, technological advancement and the existence of a significant digital economy are factors that influence the way economic agents cooperate. The possibility of being established in different States means that disparities between different legal systems, particularly at the level of taxation, can be exploited.

Associated with this exploitation is the existence of taxes and the eagerness to minimize its amount, given the rationality of economic entities. This practice may appear to be legitimate tax planning and, therefore, a right exercised in accordance with the law, or abusive tax planning, that even under the terms of the law is conceived through abuse of rights and without a valid economic purpose.

The proliferation of abusive practices has been the subject of intense discussions, mainly because of the consequences they have on State revenue by causing the erosion of the tax base and the transfer of profits (BEPS) and by violating some basic principles of Law. To combat practices such as tax evasion and fraud, Member States have integrated anti-abuse measures into their tax systems.

This report, therefore, addresses a legal text which is an important step towards combating abusive practices, Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016. The aim of this report is to understand their degree of incorporation into the Portuguese tax system, namely the general anti abuse rule and the interest deduction limitation.

Keywords: Tax, economic rationality, abusive tax planning, anti tax avoidance directive, anti abuse rules.

LISTA DE SIGLAS E ACRÓNIMOS

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

ATAD – *Anti Tax Avoidance Directive*

BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*

CAAT – Conselho de Administração da Autoridade Tributária e Aduaneira

CAE – Código Atividade Económica

CE – Comissão Europeia

CEF – Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros

CFC – Controlled Foreign Company Rules

CGAA – Cláusula Geral Anti Abuso

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

DFC – Direção de Finanças de Coimbra

DJT – Divisão de Justiça Tributária

DL – Decreto-Lei

DPC – Divisão de Planeamento e Coordenação

DTC – Divisão de Tributação e Cobrança

EAIIT – Equipa da Análise Interna da Inspeção Tributária

EBITDA - *Earnings before interest, tax, depreciation and amortization*

EE – Estabelecimento Estável

EM – Estado-membro

FEUC – Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IT – Inspeção Tributária

LGT – Lei Geral Tributária

MCCCIS – Matéria Coletável Comum Consolidada em sede Imposto sobre as Sociedades

MCF – Mestrado em Contabilidade e Finanças

MF – Ministério das Finanças

OE – Orçamento de Estado

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português:
análise de algumas normas

OCDE – Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económicos

PD – Países Desenvolvidos

PED – Países em Desenvolvidos

PFA – Planeamento Fiscal Abusivo

PNAITA – Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira

PRAITA – Plano Regional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira

PT – Preços de Transferência

RETGS – Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades

RCPITA - Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

SATAC – Serviço de Apoio Técnico e Ação Criminal

SEC – Sociedades Estrangeiras Controladas

SPGAI – Serviço de Planeamento e Gestão de Apoio à Inspeção Tributária

TFUE – Tratado de Funcionamento da União Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

UGC – Unidade de Grandes Grupos

LISTA DE TABELAS

Tabela 1- Regime Transitório.....	36
Tabela 2- Noções Fundamentais.....	39
Tabela 3- N.º processos com evidência de PFA por distrito desde 2012 (janeiro) – 2019 (27 de maio).....	75
Tabela 4 - Correções à matéria coletável.....	76
Tabela 5 - Correção ao montante de imposto.....	76
Tabela 6 - Regularizações voluntárias à matéria coletável e ao montante de imposto.....	77

LISTA DE FIGURAS

Figura 1- Estrutura do Grupo e as taxas de imposto relativas a cada ordenamento.....	52
---	----

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO E OBJETIVO	1
PARTE I – Revisão de Literatura.....	5
1. O planeamento fiscal, o problema da evasão e fraude fiscais e as medidas utilizadas para o seu combate	5
1.1 Enquadramento do tema	5
1.2 Planeamento Fiscal.....	7
1.2.1. Planeamento fiscal legítimo (intra legem)	9
1.2.2. Planeamento Fiscal abusivo (evasivo ou extra legem)	11
1.2.3. Planeamento Fiscal ilícito (fraude fiscal ou <i>contra legem</i>).....	13
1.3 O problema da evasão e fraude fiscal.	14
1.3.1. A OCDE no combate à evasão e fraude fiscal.....	15
1.3.1.1 O plano ação da OCDE no combate à BEPS	18
1.3.2. A União Europeia (UE) no combate à evasão e fraude fiscais	25
1.3.3.1 A Diretiva Anti Elisão (UE) 2016/1164 do Conselho de 12 de julho de 2016.....	27
PARTE II – Análise do texto da ATAD e dos códigos fiscais nacionais.....	33
2. O Grau de incorporação da Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia no sistema português: alguns aspetos sobre gastos de financiamento e a CGAA	33
2.1 Introdução.....	33
2.2 Gastos de Financiamento Líquidos	34
2.2.1. Artigo 67.º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.....	35
2.2.2. Artigo 4.º da Diretiva (UE) 2016/1164, de 12 de julho de 2016.....	39
2.2.3. Proposta Lei n.º 177/XIII.....	42
2.3 A norma geral anti abuso	43
2.3.1. Artigo 38.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária.....	45
2.3.1.1 O artigo 63.º do Código do Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).....	47
2.3.2. O artigo 6.º da Diretiva (UE) 2016/114, de 12 de julho de 2016.....	48
2.3.3. A Proposta de Lei n.º 177/XIII	49
2.4 Lei n.º 32/2019, de 3 de maio	54

PARTE III - Estágio Curricular	57
3. Entidade de Acolhimento.....	57
3.1 Identificação.....	57
3.2 Autoridade Tributária e Aduaneira	57
3.2.1. Inspeção Tributária	61
3.2.1.1 Procedimento de inspeção tributária	62
3.2.1.1.1 Princípios do procedimento de inspeção tributária	63
3.2.1.1.2 Classificação do Procedimento de inspeção tributária – Lugar, âmbito e extensão.	63
3.2.1.1.3 Competências e funções no âmbito do procedimento de inspeção tributária	64
3.2.1.1.4 Prazos do procedimento de inspeção de tributária	65
3.2.1.1.5 Confidencialidade: o dever de sigilo	65
3.2.2. Infrações tributárias	65
3.3 Direção de Finanças de Coimbra	66
3.3.1. Divisão de Tributação e Cobrança.....	67
3.3.2. Divisão de Justiça Tributária	67
3.3.3. Divisão de Planeamento e Coordenação.....	67
3.3.4. Divisão da Inspeção Tributária	68
3.3.5. Equipa de Análise Interna da Inspeção Tributária	68
3.3.6. Serviço de Apoio Técnico Ação Criminal	68
3.3.7. Serviço de Planeamento, Gestão e Apoio à Inspeção (SPGAI)	69
3.3.7.1 Seleção de Contribuintes	70
3.3.7.2 Análise interna da situação tributária do contribuinte sujeito a inspeção e tratamento de informação	70
3.4 Tarefas desenvolvidas ao longo do estágio	72
3.4.1. Análise crítica ao estágio curricular.....	74
3.5 Dados estatísticos nacionais sobre a inspeção ao planeamento fiscal abusivo.....	75
3.5.1. Número de procedimentos instaurados com o código relativo ao planeamento fiscal abusivo (PFA)	75
3.5.2. Valor das correções à matéria coletável (MC).....	76
3.5.3. Valor das correções ao imposto	76
3.5.4. Regularizações voluntárias	77
3.5.5. Interpretação dos dados e breves notas.....	77
CONCLUSÃO.....	81

INTRODUÇÃO E OBJETIVO

Ao longo dos últimos anos foram dados largos passos no que respeita à liberalização das fronteiras que existem entre os países. Com isto, a nível europeu, as liberdades fundamentais a que se refere o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), nomeadamente, a livre circulação de mercadorias, de serviços, de pessoas e de capitais e pagamentos ganharam maior relevância, assistindo-se a uma crescente mobilidade por parte dos agentes económicos.

Caminhamos no sentido da possível criação de um Mercado Único, o que não representa uma tarefa simples. Por isso, é essencial assegurar um sistema fiscal justo, eficaz e neutro ao nível da União. Neste sentido, a fiscalidade internacional revela-se uma temática de grande importância.

Para as empresas, a fiscalidade internacional ocupa um fator importante na gestão e planeamento das suas atividades económicas, na medida em que a existência de diferentes jurisdições, às quais o exercício das suas atividades se encontra sujeito, gera alguma complexidade. Ora, as empresas têm liberdade para escolher como organizam as suas estruturas, de modo a optar pelo cenário que melhor se ajusta à capacidade e necessidade da atividade económica que exercem. É claro que as empresas desejam reduzir a carga fiscal que suportam. Os códigos fiscais nacionais apresentam algumas alternativas, pelas quais podem optar no sentido mais favorável. O problema surge quando tais instrumentos fiscais são usados com o único intuito da vantagem tributária. Dito de outra forma, quando o planeamento fiscal se caracteriza pelo abuso das formas jurídicas e pela inexistência de um propósito económico, também designado de *business purpose*, que não seja o de obter uma vantagem fiscal.

A procura pela redução do montante de imposto a pagar não é uma novidade. O planeamento fiscal surge desde a existência dos impostos, ou quaisquer outros tributos, afigurando-se uma realidade transversal a muitos países. Além disto, esta temática tem sido alvo de grandes discussões entre os estudiosos, que decorrem, essencialmente, da dificuldade em estabelecer os limites entre o que se considera planeamento fiscal legítimo ou planeamento fiscal abusivo, gerando uma significativa complexidade em torno do conceito.

Deste modo, torna-se de extrema relevância entender que posição assume o planeamento fiscal, nomeadamente o abusivo, na economia. Uma vez que estas práticas têm

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

consequências negativas no desenvolvimento económico dos países, por afetarem a sua base tributável, provocando a perda de receitas fiscais, e por colocarem em causa princípios como a justiça fiscal e a equidade, os Estados sentiram a necessidade de desenvolver algumas iniciativas e de tomar medidas de combate à evasão e fraude fiscais.

Em virtude do exposto, na Parte I deste relatório serão exploradas as diferentes noções de planeamento fiscal que emergem na doutrina, nacional e estrangeira. Como veremos, esta noção caracteriza-se por ser bastante controversa entre os estudiosos, não havendo uma definição unânime. Posteriormente, serão analisados alguns dos trabalhos desenvolvidos pela Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico (OCDE) e pela União Europeia (UE), que contribuiram para a criação da Diretiva (UE) 2016/1164, que contém regras que visam o combate à evasão e fraude fiscais.

O foco deste relatório prende-se com o estudo e análise da diretiva anti elisão supracitada, em especial no tocante à cláusula geral anti abuso e à regra de limitação à dedução de encargos financeiros. Neste sentido, pretende-se concluir qual o grau de incorporação deste diploma no ordenamento jurídico nacional quanto a estas duas temáticas. Assim, na Parte II, será realizada uma comparação entre o disposto nos códigos nacionais, designadamente, no Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (CIRC), na Lei Geral Tributária (LGT) e no Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT), e o estabelecido na diretiva, no âmbito das regras anti abusivas que esta consagra. Como não é possível, no âmbito deste relatório, densificar todas as normas anti elisão que a diretiva propõe aos Estados-Membros, serão, como se referiu, apenas abordadas duas regras, concretamente, a norma relativa à limitação da dedutibilidade de gastos de financiamento e a regra geral anti abuso.

Esta escolha é motivada pelo facto de considerar que estas duas regras são temáticas que têm largo relevo no combate ao planeamento fiscal abusivo. Além disto, a transposição da diretiva no que toca a estas regras implica algumas alterações significativas nas disposições dos códigos nacionais.

Por fim, na Parte III será feita a caracterização da entidade que acolheu este estágio, nomeadamente a Autoridade Tributária e Aduaneira – Direção de Finanças de Coimbra. Esta entidade representa um importante organismo do Ministério da Finanças, dado que tem nas suas mãos a administração dos impostos, dos direitos aduaneiros e dos demais tributos em Portugal, bem como o controlo fiscal da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional. Além de dar a conhecer a orgânica desta entidade, sem prejuízo do sigilo

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português:
análise de algumas normas

ao qual todos os que a integram estão obrigados, serão abordados os diplomas aos quais a inspeção tributária e respetivo procedimento inspetivo se encontram sujeitos. Nesta última parte, serão também expostas as atividades e tarefas desempenhadas ao longo do estágio, bem como a análise de alguns dados estatísticos relativos a situações de planeamento fiscal abusivo.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português:
análise de algumas normas

PARTE I – Revisão de Literatura

1. O planeamento fiscal, o problema da evasão e fraude fiscais e as medidas utilizadas para o seu combate

1.1 Enquadramento do tema

Os seres humanos, enquanto seres sociais, organizam-se, desde a antiguidade, através de estruturas hierárquicas, caracterizadas, inicialmente, pela sua pequena dimensão. Perante o desenvolvimento das comunidades, aquelas estruturas alargaram-se e, por isso, existiu a necessidade de criar algumas entidades cujo intuito é o de assegurar o funcionamento e o cumprimento dos objetivos da comunidade, sejam estes individuais ou coletivos.

A criação das entidades que prestam serviços públicos conduziu à indispensabilidade de arrecadação de recursos destinados ao exercício das suas funções. Por sua vez, tais recursos visam a satisfação das necessidades e garantia dos direitos fundamentais dos cidadãos. Nas antigas comunidades o tributo concretizava-se com a entrega de uma parte dos bens produzidos pelas pessoas (entre outros) e com a mão-de-obra que estas tinham que dispor, ao longo de um determinado período, ao soberano.

Atualmente, em Portugal, esta arrecadação é feita, em grande parte, através da tributação visando, deste modo, e de acordo com o artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), “a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, assim como uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”. Conforme Nabais (2017, p.27) “constitui uma evidência que, para a satisfação das necessidades coletivas correspondentes às múltiplas e diversificadas funções que os atuais ordenamentos colocam a seu cargo, tanto o Estado como os demais entes públicos carecem, sobretudo nos tempos que correm, de grandes quantidades de bens materiais e de recursos humanos”.

Neste sentido, existem diversas figuras que visam a obtenção dos recursos necessários, dos quais se destacam os impostos que, assumindo a grande fatia da receita do Estado, podem ser caracterizados como uma prestação pecuniária de natureza corrente, definitiva, com carácter coercivo e unilateral (Pereira *et al.*, 2014, p.216).

Nabais (2017, p.34) afirma que se pode definir imposto tendo por base três elementos, nomeadamente: “um elemento objetivo, um elemento subjetivo e um elemento teleológico”. Do ponto de vista objetivo, “o imposto é uma prestação pecuniária, unilateral,

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

definitiva e coativa”. Ou seja, é uma prestação de carácter obrigatório que, estando prevista na lei, é concretizada mediante pagamento em dinheiro, sem que se obtenha qualquer contraprestação específica. Na ótica subjetiva, o imposto é uma prestação devida por detentores de capacidade contributiva, sejam estes individuais ou coletivos, destinada a entidades cujas funções se estabelecem no âmbito público. Teleologicamente, o imposto é exigido pelas entidades que exercem funções públicas para a concretização das suas funções de carácter não sancionatório, encontrando aqui a sua razão de ser.

Além dos impostos, existem no sistema fiscal outras figuras e tributos destinados à obtenção de receita. O artigo 3.º, n.º 2 da LGT, estabelece que “os tributos compreendem (...) outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas¹ e demais contribuições² financeiras a favor de entidades públicas”, constantes de lei especial.

Ora, tal como incumbe ao Estado, ou a outra entidade pública, assegurar os direitos fundamentais³ dos cidadãos, também o pagamento do imposto passa a ser um dever fundamental daqueles que possuem capacidade contributiva, cooperando para a sustentabilidade económica e social da sociedade em que se inserem. Contudo, na maioria das vezes, o imposto é visto como um elemento que apenas reduz o rendimento disponível do contribuinte.

Uma vez que o ser humano é dotado de racionalidade económica procura minimizar a carga fiscal que suporta. Se, por um lado, o cidadão tem o dever de pagar imposto, por outro, tem legitimidade para utilizar os instrumentos fiscais disponíveis de modo a reduzir a carga fiscal a que está sujeito. Apesar da procura pela redução da fatia de imposto pago ser legítima, por vezes o contribuinte reduz a sua fatura fiscal através da adoção de práticas indevidas, ou não queridas, pelo legislador. Esta procura, para além de ter origem na insatisfação dos agentes económicos e na sua racionalidade económica, é também consequência da crise económica e financeira que se instalou a nível mundial nos últimos anos.

¹ À luz do artigo 4.º, n.º 2 da LGT, “As taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares”, por exemplo, as taxas moderadoras existentes no Sistema Nacional de Saúde.

² Pereira *et al.* (2014, p.216) consideram que as contribuições “são, tal como os impostos, pagamentos de natureza obrigatória e de carácter corrente, mas deles se diferenciando na medida em que têm como contrapartida uma prestação social futura em favor do respetivo beneficiário”. São exemplo de contribuições as pagas à segurança social e que possibilitam, no futuro, a obtenção de uma pensão de velhice ou até mesmo um subsídio de desemprego.

³ Consagrados na Constituição da República Portuguesa nos artigos 24º e ss.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

Importa salientar que, num ambiente de crise económica, se intensificam duas tendências, nomeadamente:

- I. A crescente necessidade do Estado em arrecadar receita levando, desta forma, ao aumento dos impostos e demais tributos;
- II. A procura, por parte dos Sujeitos Passivos⁴, pela redução da carga fiscal uma vez que enfrentam maiores dificuldades económicas e financeiras.

Neste contexto, surge uma temática de grande importância e que tem sido, no decorrer dos tempos, alvo de grande discussão: o Planeamento Fiscal. Como veremos, esta prática é legítima. Contudo, com a evolução económico-social, principalmente da globalização e das tecnologias de informação, passou a ser mais sofisticado atingindo o limite daquilo que se considera legal, passando a designar-se de planeamento fiscal abusivo. Para combater estas práticas, por vezes abusivas, existem vários organismos e entidades que têm desenvolvido algumas disposições e recomendações aplicáveis a este tipo de comportamentos. É neste âmbito que surge a Diretiva 2016/1164 da UE, designada também de ATAD (*Anti Tax Avoidance Directive*), sobre práticas de elisão fiscal e que será o foco deste relatório, em especial duas das medidas que dela constam.

Desta forma, com o intuito de aprofundar esta temática, a razão de ser desta diretiva e ainda o grau de incorporação da mesma no nosso código nacional, torna-se fundamental, numa primeira fase, explicitar alguns conceitos, tal como se segue.

1.2 Planeamento Fiscal

O Planeamento fiscal é, como anteriormente referido, um conceito de extrema importância, sendo a sua abordagem cada vez mais relevante. A ideia de planeamento, só por si, é algo que agrada aos contribuintes e, quando vinculado à fiscalidade, torna-se mais aliciante na medida em que, segundo Santos (2010, p.228), o planeamento fiscal destina-se a “obter uma economia ou poupança fiscal”.

Os sujeitos passivos visam a racionalidade da gestão das atividades económicas que exercem e, por sua vez, a maximização dos lucros e a minimização de custos, como sejam os fiscais. Neste sentido, Sanches (2009, p.39) refere que o planeamento fiscal desempenha um papel fulcral. Em primeiro lugar, “porque a gestão do risco fiscal, como parte da sua gestão económica, implica para o sujeito passivo a previsão antecipada da carga fiscal a que

⁴ Considera-se sujeito passivo, segundo artigo 18.º, n.º 3, da LGT, “a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto responsável”.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

vai estar sujeito”. Em segundo lugar, “porque os limites da neutralidade fiscal fazem (...) com que as opções sobre a estrutura empresarial ou sobre as vias negociais escolhidas pelo sujeito passivo, tenham consequências diversas, mais onerosas ou menos onerosas, do ponto de vista fiscal”.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) no seu glossário de termos fiscais⁵, entende que planeamento fiscal consiste na organização dos negócios pessoais ou empresariais, por parte do sujeito passivo, de modo a reduzir a sua responsabilidade tributária.

Analisando ainda o exposto na legislação nacional, o artigo 3.º, alínea a), do Decreto-Lei (DL) n.º 29/2008, de 25 de fevereiro, reporta planeamento fiscal a “qualquer esquema⁶ ou atuação⁷ que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto”, tratando-se como vantagem fiscal “a redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto ou a obtenção de benefício fiscal, que não se alcançaria, no todo ou em parte, sem a utilização do esquema ou a atuação”.

Porém, nem todas as formas destinadas a obter uma poupança ou vantagem fiscal são legítimas. Tal como refere Santos (2010, p.237), “alguns comportamentos dos contribuintes com o objetivo de obter uma poupança fiscal são manifestamente ilícitos, constituindo verdadeiros delitos ou infrações, sendo, por isso, objeto de sanção penal ou administrativa”.

O planeamento fiscal quando atinge esta dimensão, procedente de comportamentos evasivos ou ilícitos, pode ter um efeito negativo nas receitas fiscais do Estado, gerando uma quebra nas mesmas. Perante isto, e dada a existência de diversas formas de planeamento fiscal, é de notar a preocupação por parte dos Estados com esta matéria.

Desta forma, é fundamental estabelecer fronteiras entre elas, não só pelas repercussões que podem ter nas receitas públicas, como pela dificuldade que se estabelece na delimitação das diversas noções de planeamento fiscal, principalmente em casos de

⁵ O glossário de termos fiscais da OCDE encontra-se disponível em <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#M> e foi consultado em fevereiro de 2019.

⁶ De acordo com o artigo 3.º do DL 29/2008 de 25 de fevereiro, “esquema” refere-se a “qualquer plano, projeto, proposta, conselho, instrução ou recomendação, exteriorizada expressa ou tacitamente, objeto ou não de concretização em acordo ou transação”.

⁷ De acordo com o artigo 3.º do DL 29/2008 de 25 de fevereiro, “atuação” refere-se a “qualquer contrato, negócio ou conjunto de negócios, promessa, compromisso, estrutura coletiva ou societária, com natureza vinculativa ou não, unilateral ou plurilateral bem como qualquer operação ou ato jurídico ou material, simples ou complexo, realizado, a realizar ou em curso de realização”.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

caráter litigioso, que podem assumir um nível de complexidade e incerteza elevado. A incerteza e complexidade inerente a esta noção não se estabelece somente junto do Estado e demais entidades públicas, verificando-se também aquando da tomada de decisões pelos sujeitos passivos no âmbito empresarial e em sede fiscal, especialmente no tocante às multinacionais⁸ e seus encargos fiscais.

No seguimento do já abordado podemos subdividir planeamento fiscal em: Planeamento fiscal legítimo (*intra legem*), Planeamento fiscal abusivo (evasivo ou *extra legem*) e Planeamento fiscal ilícito (fraude fiscal ou *contra legem*).

1.2.1. Planeamento fiscal legítimo (*intra legem*)

Dentro das possíveis vias a adotar, pelos sujeitos passivos, para efeitos da redução da carga fiscal que suportam, temos o planeamento fiscal legítimo ou *intra legem*. Conforme o Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, Processo n.º 04255/10, de 15 de fevereiro de 2012, através do planeamento fiscal legítimo “procura-se a minimização dos impostos a pagar de um modo totalmente legítimo e lícito, querido até pelo legislador, ou deixado à liberdade de opção do contribuinte (...) pelo que, dentro dos limites da lei e do direito, o sujeito passivo pode escolher as formas menos onerosas de tributação tendo como limite a da sua pretensão minimizadora a fraude à lei”.

Na mesma linha de pensamento Sanches (2006, p.21) considera o planeamento fiscal legítimo como uma “técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais”.

Para Pereira (2014, p.447), o planeamento fiscal legítimo engloba todas as formas que possibilitem a redução do imposto por intermédio de “uma via totalmente legítima e lícita, querida até pelo legislador ou deixada por este como opção ao contribuinte”.

Já Santos (2017, p.29) refere que o planeamento fiscal é considerado legítimo “quando os contribuintes se limitam a utilizar mecanismos previstos na lei” para, assim, reduzirem os seus encargos fiscais. Refere ainda que, tendo por base o observado por alguns autores, e a propósito da gestão e otimização fiscal, este tipo de planeamento “é mesmo uma

⁸ Uma empresa multinacional que tenha estabelecida a sua atividade económica em diferentes ordenamentos jurídicos está sujeita a diferentes sistemas fiscais e, portanto, a tributações diferentes. A grande dificuldade na análise do planeamento fiscal por parte dos sujeitos passivos, de acordo com Santos (2010, p.228), passa por distingui-lo de outras figuras e afins. Por conseguinte, pode acarretar para a empresa maiores custos.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

obrigação dos gestores das empresas que diligentemente seriam obrigados a reduzir, dentro das margens permitidas por lei, os seus custos, entre os quais os fiscais”. Aliás, seria estranho se não o fizessem.

Na esfera internacional, de acordo com Pniowsky (2010, p.2), *legal tax planning* é o processo de estruturar o ato ou negócio de forma a adiar, reduzir ou até mesmo eliminar o valor do imposto devido ao Estado, sendo esta estruturação realizada de acordo com as disposições da lei, reforçando a ideia de que a própria legislação concede ao agente económico disposições mais favoráveis.

Pfeifer e Jiny (2016, p.7), referem que os sujeitos passivos, aquando do planeamento das suas estratégias com fim à redução do montante da fatura fiscal, devem ter cuidado quanto ao método utilizado, bem como à sua extensão, para não ultrapassar os limites da legalidade. Assim, para estes autores, o planeamento fiscal legítimo caracteriza-se pela redução da responsabilidade fiscal de forma totalmente lícita, tendo por base a moralidade, ética e objetivos do Estado.

Na mesma linha de pensamento, segundo Laclé (2009, p.2 *apud* Vanistendael, 1997) o planeamento fiscal legítimo é o comportamento, perfeitamente, legal dos contribuintes, já que os países reconhecem, na generalidade, o direito dos indivíduos para organizar os negócios dispondo, também, de várias opções fiscais, estabelecidas pelo legislador, que lhes permitem obter um benefício fiscal.

Ora, analisando o que consta na doutrina sobre o planeamento fiscal legítimo, percebemos que neste conceito encontra-se refletido o facto de a Lei fiscal estabelecer medidas de desagravamento⁹ com vista à poupança fiscal. Isto é, no quadro das normas tributárias, o legislador apresenta alternativas, incentivos fiscais, benefícios fiscais e algumas exclusões e isenções, cujo objetivo é proporcionar ao contribuinte cenários de tributação mais favoráveis em relação àqueles a que estariam sujeitos caso estas medidas não existissem. Quando o sujeito passivo utiliza incentivos e alternativas dadas pela legislação fiscal, de acordo com Santos (2010, p.239), o seu comportamento é legítimo e lícito (*intra legem*) e isento de risco, para além de ser querido pelo legislador. Desta forma, o planeamento fiscal é legítimo quando, para reduzir o montante da fatura fiscal, o agente

⁹ Atualmente, são exemplo destas normas de desagravamento: em sede de IRS, a opção pela tributação conjunta ou separada por parte dos cônjuges ou unidos de facto; em sede de IRC, a opção pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades; a opção pelo regime simplificado ou contabilidade organizada com fim à determinação do lucro tributável; etc...

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

económico utiliza mecanismos estabelecidos na lei e conforme a substância e intenção do legislador.

Todavia, fenómenos como a globalização¹⁰, as disparidades entre os diferentes sistemas fiscais quando comparados, a existência de lacunas provenientes da má formulação da lei e os efeitos da crise económica e financeira que se instaurou a nível mundial, concederam aos agentes económicos a oportunidade de adotar um comportamento abusivo, designado de planeamento fiscal abusivo.

1.2.2. Planeamento Fiscal abusivo (evasivo ou extra legem)

Numa outra dimensão, temos a noção de planeamento fiscal abusivo ou agressivo, conhecido também por evasão ou elisão fiscal. Este é, na doutrina, uma das noções mais discutidas e complexas no que toca ao estabelecimento de limites entre a legalidade e ilegalidade¹¹. Por não ser um conceito unânime entre os estudiosos, existem diversas terminologias respeitantes ao planeamento fiscal *extra legem*. Em Portugal, a generalidade dos autores utiliza o termo evasão ou elisão fiscal.

De acordo com o glossário de termos fiscais da OCDE, a evasão fiscal é um termo que, apesar da sua difícil definição, é utilizado para designar negócios ou atos nos quais o sujeito passivo, mesmo obedecendo à letra da lei vai contra a intenção e espírito que esta revela e propõe cumprir.

Já a Comissão Europeia (CE) na comunicação ao Parlamento Europeu e ao Conselho¹², de 18 de março de 2015, refere o facto de as empresas ao explorarem as lacunas jurídicas presentes nos sistemas fiscais estão a utilizar técnicas de planeamento fiscal abusivo com o propósito de evitar o pagamento da parte de imposto que lhes cabe.

Na doutrina portuguesa, Pereira (2014, p.448) considera que o planeamento fiscal abusivo ou evasão fiscal engloba “atos ou negócios lícitos mas que a lei fiscal qualifica como não sendo conformes com a substância da realidade económica que lhes está subjacente”. Menciona também que embora as práticas evasivas ocorram, frequentemente, em face de

¹⁰ Segundo Marques e Carneiro (2015, p.52), “A globalização e a constituição de um mercado único vieram permitir, a nível do mercado e trocas comerciais, que as fronteiras territoriais se tornassem permeáveis o que veio alterar o equilíbrio entre o dever do cidadão pagar os seus impostos e o direito ao planeamento fiscal na sua atividade.”

¹¹ Do exposto na legislação, legalidade pressupõe conformidade com o disposto na lei ou segundo as disposições previstaS na CRP.

¹² Disponível <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/PT/1-2015-136-PT-F1-1.PDF> e consultado em fevereiro de 2019.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

lacunas da lei ou disposições legais mal formuladas, também ocorrem porque se “servem da letra da lei para fins diversos daqueles que o legislador tinha em mente”.

Na linha de pensamento do citado autor, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, Processo n.º 04255/10, de 15 de fevereiro de 2011, explana que a evasão ou elisão fiscal “dá-se pela prática de atos ou negócios lícitos mas que a lei fiscal qualifica como não sendo conformes com a substância da realidade económica que lhe está subjacente”, devendo esta forma de minimização designar-se de anómala ou abusiva.

Sanches (2006, p.21), entende que o planeamento fiscal ilegítimo compõe “qualquer comportamento de redução indevida, por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário, das onerações fiscais de um determinado sujeito passivo”, dando ênfase à dificuldade que existe na sua classificação.

No mesmo sentido, Santos (2010, p.237) qualifica planeamento fiscal abusivo quando “estamos perante comportamentos culposos que a lei tipifica como merecedores de um juízo de censura ética particularmente intenso, ou porque ferem valores basilares protegidos pelo direito penal ou porque violam deveres acessórios da obrigação fiscal”. O mesmo autor refere ainda que este planeamento (agressivo ou abusivo) “tem em vista a promoção por meios artificiais da transferência dos lucros tributáveis num determinado Estado para Estados com regime fiscal mais favorável.

Na literatura estrangeira, segundo Miller e Oats (2014, p.15), o termo *tax avoidance* refere-se, geralmente, à prática que explora a lei a fim de minimizar a responsabilidade fiscal e que nem sempre é sujeita a sanção pelo governo. Conforme os mesmos autores, *tax avoidance* pode subdividir-se em evasão aceitável e inaceitável. O primeiro caso refere-se às atividades realizadas para gerir as obrigações tributárias através do uso da lei, o segundo caso refere-se às atividades que não foram previstas na lei quando esta foi criada.

Piantavigna (2017, p.10) explana que, de um modo geral, *tax abuse* é caracterizado pela obtenção de benefícios fiscais indevidos, pela existência de um conflito entre o espírito da lei e a disponibilidade de uma economia fiscal e pela ausência de razões comerciais válidas.

No mesmo sentido, Bandyopadhyay (2012, p.103) refere que perante *tax avoidance* as entidades tentam escapar ao pagamento do imposto que lhes é devido por via de mecanismos sofisticados que, embora legais, são praticados pelo abuso dos termos da lei ou pelo aproveitamento das alternativas fiscais que os próprios ordenamentos jurídicos possuem.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

Deste modo, conforme a generalidade da doutrina, estamos perante um comportamento abusivo quando o agente económico atua em conformidade com a estabelecido na lei. Contudo, no entender do legislador, não se considera conforme a substância da realidade económica, contrariando, para além de outros princípios basilares do direito fiscal, o espírito da lei, tendo como único objetivo a vantagem fiscal.

1.2.3. Planeamento Fiscal ilícito (fraude fiscal ou *contra legem*)

Como última forma de planeamento fiscal temos aquele que se denota como uma violação direta e intencional à lei, designada de fraude fiscal, que de acordo com Pereira (2014, p.483), permite “ao contribuinte escapar, total ou parcialmente, à liquidação ou ao pagamento do imposto ou ao controlo fiscal (...) ou ainda obter indevidamente benefícios fiscais, reembolsos ou qualquer outra vantagem patrimonial”.

De igual modo, para Xavier (2014, p.354) a fraude fiscal pressupõe uma clara e direta violação das normas jurídicas, devendo este tipo de conduta, classificada como ilícita, ser alvo de sanções específicas estabelecidas em cada ordenamento jurídico (Dourado, 1996, p.125).

Conforme o Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, relativo ao Processo n.º 04255/10, de 15 de fevereiro de 2011, a fraude fiscal traduz-se na adoção de “atos ou negócios ilícitos frontalmente contrários à lei fiscal”. O mesmo menciona alguns comportamentos que representam esta forma de planeamento, tais como: a não entrega ao Estado dos tributos cobrados a terceiros; a obtenção de reembolsos de tributos indevidos; a ocultação de factos e valores que devem constar nos livros da contabilidade ou declarações fiscais e a existência de negócios artificiais.

Na mesma linha de pensamento, de acordo com Gravelle (2009, p.727) *tax evasion*¹³ refere-se à redução ou fuga, parcial ou total, do montante de imposto devido através de uma conduta ilícita. Por exemplo por via da ocultação ou distorção da natureza de uma transação (Slemrod e Yitzhaki, 2000, p.4 *apud* Kay, 1980, p.136). Para Bandyopadhyay (2012, p.102), *tax evasion* refere-se à prática ilegal, deliberada, por parte dos agentes económicos, com intuito de escapar ao pagamento dos impostos ao Estado. Dá-se, por exemplo, quando são escondidas algumas situações ou factos relevantes para efeitos fiscais.

¹³ De notar que os termos *tax evasion* e *tax avoidance*, utilizados na literatura estrangeira, correspondem aos termos fraude fiscal e evasão fiscal utilizados pelos estudiosos em território nacional.

Tendo por base os autores supracitados, podemos sintetizar a noção de fraude fiscal como o negócio ou ato realizado por meios artificiosos e contrários à lei, sendo clara a violação das normas fiscais. Outros autores consideram que na literatura não existe uma distinção concreta entre a evasão e a fraude fiscal, dado que a evasão fiscal, em sentido amplo, engloba a fraude.

1.3 O problema da evasão e fraude fiscal.

A evasão fiscal não é um fenómeno recente e, atualmente, caracteriza-se por ser um problema transversal a diversos países. Palma (2013, p.30) sublinha que “a fraude e a evasão fiscal constituem um grave problema, em particular na União Europeia (UE)”. Apesar de estarem legalmente previstas penalidades, a evasão fiscal constitui uma ameaça para as receitas públicas, assistindo-se, por isso, a uma preocupação redobrada por parte da OCDE, da UE e dos Estados.

Este fenómeno tem assumido grandes proporções graças à globalização que, gradualmente, tem possibilitado a abertura das fronteiras e, portanto, a maior liberdade para as transações de capitais, bens e pessoas. Por consequência, tem provocado o aumento da procura por alternativas menos onerosas, lícitas ou ilícitas, com intuito de proceder à melhor gestão fiscal das suas atividades económicas ou à redução das suas responsabilidades fiscais.

Além disto, nenhum sistema fiscal é perfeito. Nem todas as leis fiscais de um dado país conseguem acompanhar o passo das empresas globais, do movimento de capital e do crescimento da economia digital. É, pois, natural a existência de algumas lacunas na legislação fiscal. Como consequência, existe uma inconveniente tendência para a exploração¹⁴ das fraquezas da lei, por parte dos sujeitos passivos, com a única finalidade de evitar as devidas responsabilidades fiscais.

Outro elemento indutor deste fenómeno deve-se à existência de diferenças nos sistemas e regimes de tributação entre as jurisdições. Santos (2010, p.231) elege vários casos que justificam a existência destas diferenças, podendo estas, portanto, derivar do facto dos ordenamentos jurídicos:

- Optarem por uma menor despesa pública, não necessitando de arrecadar tantos recursos;
- Procurarem atrair investimento através de “incentivos ou uma fiscalidade-regra baixa”;

¹⁴ Por exemplo através da dupla dedução, dupla não tributação ou até através da diferente qualificação jurídica de operações.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

- Possuírem outras formas de réditos que lhes fornecem recursos suficientes para fazer face às despesas, não sendo necessário recorrer aos impostos;
- Quererem responder à concorrência fiscal de outras jurisdições por intermédio da redução de impostos;
- Optarem por se configurar como paraísos fiscais¹⁵;

Desta forma, se outrora a fiscalidade estava confinada a territórios com fronteiras bem definidas, hoje assume-se uma matéria de carácter internacional, tornando o planeamento fiscal transnacional mais complexo. As empresas (mormente as multinacionais) tendem, pelos motivos apresentados, a utilizar jurisdições com regimes de tributação claramente mais favorável para obterem uma menor tributação dos seus rendimentos.

Se, por um lado, este comportamento reduz a receita fiscal arrecadada por cada Estado, por outro, viola alguns dos princípios basilares do direito fiscal, tais como: a equidade na repartição internacional das receitas fiscais, a concorrência leal entre empresas e, no espaço europeu, o bom funcionamento do mercado interno. Perante estes factos, torna-se necessário promover a maior eficácia dos sistemas fiscais, combatendo eventuais oportunidades abusivas e a erosão da base tributária.

Embora seja da competência de cada Estado promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades, assegurar o funcionamento eficiente do mercado,¹⁶ e, portanto, uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza, segundo um relatório da OCDE, as administrações tributárias afirmam que as suas políticas nacionais não podem ser consideradas isoladamente. Ou seja, devem ser tidos em conta os efeitos que estas têm noutras jurisdições ou países. Assim sendo, a OCDE e a UE têm um papel fundamental, na medida em que facilitam a compreensão de determinados esquemas e apoiam os Estados no combate aos mesmos.

1.3.1. A OCDE no combate à evasão e fraude fiscal

A OCDE foi uma das primeiras organizações a analisar este fenómeno com consequências a nível mundial. Por isso, foi também a primeira a procurar unir esforços para

¹⁵ Legalmente, paraíso fiscal caracteriza-se como o país, território ou região cujo regime fiscal é claramente mais favorável. Para tal, deve constar em lista aprovada por portaria do membro do governo responsável pela área das finanças (Portaria n.º 150/2004 de 13 de fevereiro de 2004). De acordo com o Glossário de termos fiscais da OCDE, os paraísos fiscais, por vezes também designados «jurisdições não cooperantes» (JNC), são, geralmente, considerados jurisdições capazes de financiar os seus serviços públicos sem impostos ou apenas com impostos sobre o rendimento nominal e que oferecem o seu território para ser utilizado por não residentes para escaparem à tributação no seu país de residência.

¹⁶ Garantir a equilibrada concorrência entre empresas reprimindo formas de organização monopolistas e práticas lesivas ou abusos de posição dominante.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

o combater, por intermédio de algumas iniciativas tomadas em conjunto com outras organizações e com os diferentes governos. Durante anos, esta organização tem promovido o diálogo e a cooperação entre os Estados acerca de questões como: (i) transparência fiscal; (ii) tratados tributários, (iii) preços de transferência, (iv) planeamento fiscal agressivo, (v) práticas fiscais prejudiciais, (vi) análises e estatísticas da política fiscal, (vii) administração tributária e (viii) tributação e desenvolvimento.

Neste sentido tem desenvolvido, conforme Xavier (2016, p.36), “diversos relatórios e iniciativas que se focaram na diversidade de soluções normativas que emergem das diferentes ordens jurídicas e tributárias e que dão azo a que aqueles factos sejam objeto de uma qualificação diferenciada, gerando situações de dupla tributação, dupla não tributação ou de baixa tributação”. As recomendações, relatórios e iniciativas desenvolvidas pela OCDE refletem a necessidade de assegurar que o imposto é pago no país onde os lucros são gerados, assim como a necessidade de aprofundar o conhecimento relativo a esquemas de planeamento fiscal agressivo, sejam estes fabricados pelo departamento fiscal das empresas ou por intermediários¹⁷ (advogados, contabilistas, consultores fiscais ou instituições financeiras).

O relatório da OCDE, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (OCDE, 2013, p.6), nota a crescente adoção de práticas agressivas por parte das empresas, particularmente pelas multinacionais, levantando sérios problemas no que toca à integridade dos sistemas fiscais e à alocação eficiente de recursos. Posto isto, o trabalho desta organização, relativamente a esta matéria, iniciou-se na reunião do fórum de 2006, em Seoul, onde foram analisados e desenvolvidos instrumentos de reação ao planeamento fiscal agressivo. Em resultado, os governos de cada país começaram a fazer uso desses instrumentos com fim à melhoria do desempenho da auditoria fiscal. A declaração que resultou da reunião (declaração de Seoul) explicita que os padrões internacionais de tributação podem não acompanhar as mudanças na área dos intangíveis e do desenvolvimento da economia digital¹⁸.

¹⁷ De acordo com o DL n.º 28/2009 de 25 de fevereiro, o resultado do comportamento dos intermediários fiscais tem assumido proporções preocupantes. Estes prestam o seu serviço através da prossecução de esquemas pré-fabricados de planeamento fiscal, modelos de preços extraordinariamente lucrativos e ainda através do recurso à configuração de instrumentos financeiros complexos, levando-os ao incumprimento da lei. Isto deriva, essencialmente, ao ambiente concorrencial vivido, havendo, por isso, a necessidade de assegurar os clientes.

¹⁸ O Relatório da OCDE (2013, pp.35-36) menciona o fato de, nos dias de hoje, ser possível estar fortemente envolvido na vida económica de outro país, possibilitando a realização de negócios com clientes localizados noutro país através da internet, sem ter uma presença tributável no mesmo.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

Mais tarde, a crescente integração das empresas além-fronteiras e, por esta razão, a obtenção de lucros substanciais provenientes de sujeitos estabelecidos noutros países e o aproveitamento das assimetrias existentes entre as normas nacionais e internacionais, levam a OCDE a questionar sobre se as atuais medidas se revelam adequadas. Deste modo, foram produzidos mais trabalhos que tratam questões como: assimetrias híbridas¹⁹; preços de transferência²⁰; avaliação de riscos e conformidade fiscal; transparência e intercâmbio de informações para fins fiscais e o *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS).

Nos últimos anos, os esforços da OCDE têm incidido sobre a erosão da base tributária e transferência de lucros (BEPS). Segundo esta entidade (OCDE, 2014, p.10), a erosão da base tributária e a transferência de lucros encontra-se relacionada com as “instâncias nas quais a interação das diferentes legislações tributárias leva a uma dupla não tributação, ou a uma imposição tributária inferior à ordinária, estando também relacionada com esquemas que atingem a não tributação ou uma tributação reduzida, através da transferência de lucros para fora das jurisdições nas quais ocorrem as atividades que geram esses mesmos lucros”.

Como indutores da erosão da base tributária e da transferência de lucros (BEPS) podemos destacar: a crise económica de 2008 que colocou os Estados sob grande pressão fiscal, as medidas de austeridade que influenciaram a carga fiscal aumentando os impostos, a pressão da globalização nas multinacionais, aumento do recurso a paraísos fiscais e zonas de baixa tributação, falta de transparência e coordenação entre as diversas administrações fiscais e outros.

Com o objetivo de fornecer aos países instrumentos, nacionais e internacionais, que visem um paralelismo dos poderes de imposição tributária com as atividades económicas, torna-se prioridade desenvolver um plano abrangente. São necessárias mudanças fundamentais, pelo que é imprescindível a colaboração de todas as partes interessadas e a consciencialização das dificuldades e desafios que a implementação de um plano de ação poderá acarretar.

¹⁹ De acordo com o glossário de termos relativos a instrumentos financeiros da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM), um instrumento híbrido caracteriza-se por ser “Instrumento financeiro que reúne elementos característicos das ações e dos instrumentos de dívida (*equity* e *debt*). São exemplo de instrumentos financeiros híbridos os valores mobiliários perpétuos, os valores mobiliários obrigatoriamente convertíveis em ações e as ações preferenciais sem voto.”

²⁰ De acordo com Amorim (2007, p.34), os preços de transferência “são os valores atribuídos aos bens e serviços pelos agentes económicos nas trocas que efectuam entre si, incluindo as transferências de bens e prestações de serviços que têm lugar no âmbito dos estabelecimentos e divisões independentes que integram a mesma unidade económica.”

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

Neste sentido, a OCDE contou com a colaboração dos líderes do G20²¹, e em 2013 foi apresentado um projeto cujo principal objetivo era o de implementar mudanças estruturais no sistema fiscal internacional, aumentando a sua transparência, assegurando a coerência da tributação das empresas no plano internacional e realinhando a substância e forma das transações. Em novembro de 2015, o plano de ação foi aprovado.

1.3.1.1 O plano ação da OCDE no combate à BEPS

O plano de ação desenvolvido pela OCDE, e pelo G20, para combater a BEPS representa uma significativa mudança no domínio da tributação internacional. Este plano, promovido para lidar com a erosão da base tributária e a transferência de lucros - *Base Erosion and Profit Shifting* - visa, como já referido, melhorar a interação da tributação societária nos diferentes territórios, o realinhamento da tributação em substância das atividades e a transparência fiscal.

Face ao exposto, o projeto BEPS contém duas mensagens fundamentais, nomeadamente:

- (i) Os lucros devem ser tributados onde as atividades económicas são realizadas e onde valor é criado; e
- (ii) A confiança no sistema tributário internacional deve ser reestabelecida.

Importa ainda referir que um dos grandes motores ao desenvolvimento de um projeto que visa o combate à evasão e fraude fiscal deve-se ao aparecimento de alguns escândalos fiscais onde empresas multinacionais, com elevada reputação, como a Google, a Amazon e Starbucks utilizaram esquemas que deram origem a avultadas receitas, mas que não se encontravam refletidas nas receitas do Estado, levando à perda de uma parte das mesmas (KPMG Acessores, 2016, p.8).

Deste modo, com o principal objetivo de proteger as bases tributárias e, assim, evitar a diminuição das receitas fiscais e reestabelecer a confiança na equidade dos sistemas fiscais, permitindo que os governos exerçam eficazmente a sua soberania fiscal, constam no plano BEPS, para o efeito, 15 ações²²:

²¹ O G20 (abreviatura de o Grupo dos 20) é um grupo formado pelos ministros das finanças e chefes dos bancos centrais das 19 maiores economias do mundo mais a União Europeia. A este grupo pertence: Argentina, Austrália, Brasil, Canadá, China, França, Alemanha, Índia, Rússia, Indonésia, Itália, Japão, México, África do Sul, Turquia, Inglaterra, Coreia do Sul, Arábia Saudita, Estado Unidos e a União Europeia. Foi criado com o objetivo de promover a estabilidade financeira entre os países, o diálogo e a negociação internacional, promover o desenvolvimento económico, promover a liberalização do comércio global bem como incrementar os investimentos. Disponível em <http://www.oecd.org/g20/>, acedido em março de 2019.

²² Relatório da OCDE “*BEPS Project Explanatory Statement*” disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263437-en> visitado em março de 2019.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português:
análise de algumas normas

1. Abordar os desafios da economia digital;
2. Neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos;
3. Reforçar as normas sobre a transparência fiscal internacional (*Controlled Foreign Companies – CFC*)
4. Limitar a erosão da base tributável através da dedução de juros e outros rendimentos equivalentes;
5. Combater de modo mais eficaz as práticas fiscais prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância;
6. Prevenir a utilização abusiva das convenções para evitar a dupla tributação;
7. Prevenir que se evite artificialmente o reconhecimento de Estabelecimento Estável²³ (EE);
8. Alinhar os preços de transferência com criação de valor dos intangíveis;
9. Alinhar os preços de transferência com a criação de valor em relação aos riscos e ao capital;
10. Alinhar os preços de transferência com a criação de valor em relação a outras transações de maior risco;
11. Estabelecer metodologias para recolha e análise dos dados sobre o *BEPS* e as ações para o seu combate;
12. Solicitar que os contribuintes divulguem acordos de planeamento fiscal agressivo;
13. Reexaminar a documentação de preços de transferência;
14. Tornar os mecanismos de resolução de conflitos mais eficazes;
15. Desenvolver um instrumento multilateral;

A *ação 1* reflete o facto de não ser possível criar limites à economia digital uma vez que é, cada vez mais, a própria economia. Os principais objetivos desta ação prendem-se com a identificação das dificuldades impostas pela economia digital na aplicação das regras fiscais internacionais e desenvolvimento de alternativas que as resolvam (OCDE, 2014, p.15). Uma das dificuldades levantadas relaciona-se com a determinação da jurisdição onde o valor é gerado. Como tal, é importante examinar de perto a forma como as empresas da

²³ Conforme o n.º 1, do artigo 5.º, do CIRC, “considera-se estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola”. De acordo com Nabais (2017, p.519), isto “implica a existência cumulativa de dois elementos: um elemento estático, constituído pela organização através da qual é exercida uma determinada actividade; e um elemento dinâmico, constituído pela actividade exercida considerada em si mesma”.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

economia digital acrescentam valor e geram os seus lucros com fim ao desenvolvimento de medidas adequadas para prevenir a erosão da base tributária e transferência de lucros.

As assimetrias híbridas têm origem nas diferenças na qualificação jurídica dos instrumentos ou das entidades, revelando-se estas na interação entre os ordenamentos jurídicos. Estas assimetrias podem resultar numa dupla dedução, numa dedução dos rendimentos num dos Estados sem a inclusão na base tributável do outro, utilização indevida de crédito por dupla tributação internacional e na aplicação indevida do regime de *participation exemption*²⁴ (PWC, 2015, p.14). Neste sentido, a OCDE com a *ação 2* considera necessário o desenvolvimento de instrumentos que neutralizem os efeitos dos instrumentos híbridos e segundo os quais uma das jurisdições envolvida numa assimetria deverá recusar a dedução de um pagamento que conduza a esse resultado.

Uma das preocupações relativas à BEPS, segundo a OCDE (2014, p.17), reside na possibilidade de criar associadas não residentes e transferir rendimentos de uma sociedade residente, através dessa associada não residente. A *ação 3* reforça as normas sobre a transparência fiscal internacional, concretamente sobre sociedades estrangeiras controladas (*Controlled Foreign Company (CFC)*), para garantir que as jurisdições que escolham fazer uso das recomendações da OCDE tenham regras que, efetivamente, impeçam os contribuintes de transferir os lucros para subsidiárias residentes em territórios onde o imposto é baixo, prevenindo a erosão da base tributária do país da empresa-mãe (Gelin et al., 2016, p.15). Os trabalhos desenvolvidos quanto a esta ação enfatizam o facto de as normas CFC possuírem um importante papel no combate à BEPS e, por essa razão, devem ser alvo de reforma.

A *ação 4*, relativa à limitação da dedutibilidade de gastos de financiamento, pretende assegurar que as deduções de juros líquidos de uma entidade estão diretamente relacionadas com o rendimento tributável gerado pelas suas atividades económicas, promovendo uma maior harmonização das regras nacionais neste espaço. No que toca às normas sobre a dedutibilidade dos juros, importa ter presente o “facto de que o rendimento correspondente aos juros pode não ser inteiramente tributado, ou que a dívida subjacente pode ser indevidamente utilizada para reduzir a base da receita do emitente, ou para financiar uma receita diferida ou isenta” (OCDE, 2014, p.18). A razão de ser desta ação, para além de estar relacionada com a adoção de práticas que levam à BEPS, como o pagamento excessivo

²⁴ Taborda (2014, p.18), no artigo “Notas sobre o regime de *Participation Exemption* previsto no CIRC”, aborda o regime de *participation exemption* como sendo um regime que isenta a tributação em IRC dos lucros e reservas recebidos e das mais-valias realizadas com a transmissão de partes sociais.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

de juros, está relacionada com o facto de se verificar um elevado nível de endividamento das empresas.

Já a *ação 5* reflete a preocupação relativa à existência de regimes preferenciais, utilizados para a artificial transferência de lucros, e a falta de transparência na tomada de algumas decisões. Esta ação objetiva soluções para o aumento da transparência por via do intercâmbio de informação fiscal, relativa ao tratamento preferencial dado aos contribuintes, entre as administrações tributárias dos Estados, e a consideração da substância económica sobre a forma jurídica (Mélo e Pimentel, 2016, p.92).

No âmbito da *ação 6*, é proposto, pela OCDE, a introdução de uma norma geral anti-abuso nos tratados, convenções e acordos multilaterais que afaste o abuso dos mesmos e que seja aplicada em situações onde ainda não estejam previstas ou não sejam aplicáveis as cláusulas anti-abuso específicas. Com esta norma, situações como a dupla não tributação e a concessão de benefícios de forma indevida serão potencialmente afastadas. Portanto, procura-se com esta recomendação ampliar a sua aplicação prevenindo situações de planeamento fiscal onde há um benefício fiscal indevido (Pinto, 2018, p.158).

A *ação 7* pretende desenvolver modificações na noção de estabelecimento estável (EE), de modo a que este não seja contornável. De acordo com a OCDE (2015, p. 93), a crescente interação virtual com clientes, de várias jurisdições, tem reduzido a necessidade de uma infraestrutura local e pessoal para a realização de atividades de venda numa jurisdição específica, desafiando o conceito tradicional de “presença física”. Por consequência, “existe um claro método de se evitar que sejam apurados os lucros em jurisdições de alta carga tributária” (Pinto, 2018, p.158). Assim, a *ação 7* propõe “redefinir o critério da presença física como determinante para estabelecer a conexão territorial e a consequente atração de base tributável” (Brites, 2017, p.34), propondo um conceito de estabelecimento estável virtual.

As *ações 8, 9 e 10* tratam os preços de transferência, nomeadamente quanto à criação de valor no âmbito dos ativos intangíveis, da alocação de riscos e capital e de outras transações de elevado valor (OCDE, 2014, p.21). Estas ações, no combate à erosão da base tributável e transferência de lucros, têm como finalidade o reforço e clarificação das normas vigentes acerca dos preços de transferência. Desta forma, a *ação 8* debruçou-se sobre questões como a incorreta distribuição dos lucros gerados por ativos intangíveis, promovendo a implementação de uma definição clara de intangível, assegurando que os lucros provenientes destes ativos estejam conforme a criação de valor. A *ação 9* reflete a

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

necessidade de adotar regras que impeçam a acumulação de retornos inapropriados por parte de uma entidade. Por fim, a *ação 10* tem por intuito mitigar transações nas quais sociedades independentes não participariam, ou seja, afastar transações entre entidades relacionadas que, normalmente, não seriam realizadas entre sociedades independentes.

Segundo o relatório da OCDE (2014, p.22), “é imperativo melhorar a disponibilidade e a análise dos dados relativos à erosão da base tributária e à transferência de lucros”, como tal é fundamental supervisionar a implementação do BEPS, pelo menos com o propósito de analisar, economicamente, a dimensão dos efeitos das práticas de erosão da base tributária e de transferência de lucros e das ações para remediá-las. Assim, a *ação 11* envolve a revisão de um conjunto de fontes de dados e a identificação de novos, tendo sempre em atenção a privacidade do contribuinte e os custos que estes estudos complementares podem implicar para as administrações tributárias.

Uma das dificuldades com que as administrações tributárias se deparam relaciona-se com o entrave ao acesso de informação completa sobre as estratégias de planeamento tributário. As auditorias fiscais são uma das fontes de informação relevante que os governos utilizam para identificar de forma rápida potenciais áreas de risco. No entanto, enfrentam alguns obstáculos como a carência de instrumentos que detetem previamente estratégias de planeamento fiscal agressivo. Posto isto, de acordo com Pinto (2018, p.160) a *ação 12* propõem a concessão de normas e até mesmo sanções, de modo a garantir o cumprimento de regimes de divulgação obrigatória e a promoção de programas de cooperação entre os contribuintes e as administrações tributárias.

A *ação 13* incide sobre a documentação relativa aos Preços de Transferência (PT) com o propósito de fortalecer a transparência fiscal dos mesmos. Assim, esta ação pretende assegurar que o contribuinte tem em consideração os requisitos dos PT nas operações vinculadas, disponibilizar, às administrações tributárias, informações necessárias para o cálculo de riscos associados aos PT e para uma inspeção exaustiva e apropriada (PWC, 2015, p.83). Nesta documentação, como é o caso do Dossier de Preços de Transferência, devem constar, principalmente, informações acerca: estrutura do grupo, descrição de transações intra-grupo, repartição global dos lucros, relações com partes relacionadas, métodos utilizados, atividade económica e imposto pagos nos diversos países.

Segundo o relatório da OCDE, os países reconhecem que as alterações introduzidas pelo plano de ação BEPS podem criar alguma incerteza, aumentando, por essa razão, o número de disputas e casos litigiosos. Considera-se, pois, necessário “desenvolver soluções

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

para abordar os obstáculos que impedem os países de resolver disputas relativas aos acordos para evitar a dupla tributação” (OCDE, 2014, p.25), melhorando a efetividade do processo amigável. A *ação 14* fortalece o procedimento amigável de solução de conflitos, tornando os mecanismos de resolução de disputas, entre os contribuintes e as Autoridades Tributárias, mais eficazes e efetivos.

Como última ação do plano BEPS temos a ação 15, que concluiu que um instrumento multilateral é desejável e viável na medida em que permite corrigir os acordos bilaterais dos países, já que o grande número de acordos vigentes iria tornar o processo bastante moroso e ainda mais quando estes entrassem em negociações. De acordo com Pinto (2018, p.161), “a ação 15 é tida como uma solução definitiva para a reforma do sistema tributário internacional” prevendo a adoção de vinte e seis artigos com as recomendações do plano BEPS. Este é um importante instrumento para que a adoção das recomendações do BEPS, por parte dos países, seja facilitada.

De um modo geral, o projeto BEPS constituiu uma resposta ambiciosa e notável aos esquemas utilizados pelas empresas, nomeadamente pelas multinacionais, que levam à perda de receitas fiscais por parte dos Estados (Lennard, 2016, p.1). Este representou uma excelente oportunidade para repensar os padrões de tributação internacional e procurar respostas para os problemas relacionados, por vezes, com assimetrias nas legislações domésticas dos diversos países (Barreto e Takano, 2016, p.1026). Contudo, as recomendações que nele constam assumiram alguma complexidade e incerteza, tanto quanto à sua interpretação como quanto à sua aplicação e nível de detalhe, dificultando a sua implementação.

Neste contexto, segundo o BIAC²⁵ (2015, p.1), antes de proceder à adoção de qualquer ação, é imprescindível a realização de uma avaliação realista, por parte dos Estados, nomeadamente do impacto nas receitas fiscais. Assumir que a implementação originaria um acréscimo nas receitas poderia trazer implicações económicas não intencionais, caso este não se verificasse. Por esta razão, os países não deviam apressar a implementação das ações do plano BEPS sem determinar qual o impacto destas.

Ao mesmo tempo, damos conta de um prazo de implementação, dada a urgência em combater situações que, cada vez mais, prejudicam as bases tributárias dos Estados. Isto

²⁵ The Business and Industry Advisory Committee (BIAC) é uma associação internacional independente de negócios dedicada a aconselhar os criadores de políticas governamentais da OCDE e fóruns relacionados com as muitas questões diversificadas da globalização e da economia mundial. Este grupo representa mais de 7 milhões de empresas de todos os tamanhos.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

contrariou, de alguma forma, o referido no parágrafo anterior. Pois, tanto a avaliação que deveria ser feita relativamente às repercussões do plano BEPS nas receitas fiscais, como a exploração das formas como tais recomendações deveriam ser adotadas numa base internacional, foram privadas (BIAC, 2015, pp.1-2). Claro que a pressão política exercida em alguns países levou a que estes adotassem muitas das recomendações de forma precipitada.

Mesmo com todos os esforços para apoiar a implementação das 15 ações e para integrar o maior número de países neste projeto, até os que não pertencem à OCDE, é de notar que todos têm as suas características, pelo que a adoção destas recomendações foi mais fácil para uns e mais difícil para outros. De acordo com Pinto (2018, p.152) diversos países, principalmente os países em desenvolvimento (PED), não tinham, sequer, uma ideia clara de como o planeamento fiscal abusivo prejudicava as suas bases tributárias nem quais seriam os seus interesses na participação do projeto BEPS. Ademais, se a complexidade e quantidade de informação, bem como os custos subjacentes à sua adoção já tornavam difícil o processo de implementação do plano nos países desenvolvidos (PD), imaginemos nos países em desenvolvimento, cujos recursos (pessoas especializadas, tecnologias de informação, instrumentos legais e administrativos) para combater situações tratadas no BEPS, eram escassos ou, praticamente inexistentes. Pelas razões apresentadas, a adoção deste plano de ação não se deu ao mesmo tempo em todos os países. Segundo Lennard (2016, p.2), “apenas alguns PED foram capazes de lidar com o projeto BEPS e com o seu calendário implacável”. Ainda assim, o autor reconhece o avanço potencial que este plano teve para os países emergentes. Sobretudo pela consideração e integração dos PED na tomada de decisões sobre regras que os afetam e pela criação de métodos e recursos que permitem o combate à BEPS e à troca de informação com os PD, que antes lhes era muito difícil.

Este plano é alvo de outras críticas. Conforme o *BEPS Monitoring Group* (2018, p.1), o plano BEPS ainda não conseguiu garantir que os lucros das empresas multinacionais fossem alocados e tributados nos países onde ocorrem as atividades económicas e o valor é gerado. As regras relativas aos preços de transferência, embora revistas, tornaram-se ainda mais complexas e de difícil aplicação, o que contraria a intenção subjacente às ações 8, 9 e 10. Esta questão afeta, principalmente, os PED na medida em que nega a estes o aumento das suas receitas introduzindo, como já referido, padrões de tributação mais complexos, o que não ameniza as dificuldades administrativas e económicas que estes países já enfrentam.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

Cabe observar que, mesmo com a adoção de um plano que visa evitar a transferência de lucros para jurisdições com regimes mais favoráveis, os paraísos fiscais continuam a existir. Aliás, os requisitos de substância podem significar que estas jurisdições exigirão, por exemplo, um número mínimo de funcionários e de despesas no seu território (Eurodad, 2018). O que não influencia o facto de as empresas estabelecidas nestes ordenamentos pagarem taxas de tributação mais baixas e continuarem a transferir os lucros para estas jurisdições.

Deste modo, apesar de já se ter dado um grande passo no combate ao fenómeno do BEPS, existe ainda muito a fazer, principalmente, no que toca ao alcance de um justo equilíbrio fiscal entre os PED e PD.

1.3.2. A União Europeia (UE) no combate à evasão e fraude fiscais

A UE, tal como a OCDE, tem revelado uma crescente preocupação com a constituição de um espaço fiscal mais justo, mais transparente e mais eficaz. Esta preza o crescimento sustentável e o investimento favorável à criação de emprego no âmbito de um mercado único mais aprofundado e, por isso, reconhece a importância de um quadro normativo para assegurar estes fins²⁶.

A forte integração política e económica, desde a década de 60 do século XX, fez sentir uma crescente atividade transfronteiriça, tornando a tributação das empresas um assunto de debate pela UE (Comissão Europeia, 2015, p.3). Esta atividade além-fronteiras, aliada à existência de vários sistemas de tributação, dá azo a situações que podem prejudicar o funcionamento do Mercado Único, como é o caso da dupla tributação, que incita à fraude e evasão fiscais. Neste contexto, a UE considera urgente o desenvolvimento de mecanismos que previnam e combatam estes comportamentos. Para o efeito, a UE começa por adotar a diretiva «Sociedades-mães e sociedades afiliadas»²⁷ e mais tarde a diretiva «Juros e *Royalties*»²⁸.

Contudo, à medida que as empresas foram explorando a legislação fiscal, alargando o seu conhecimento nesta matéria, o planeamento fiscal tornou-se mais sofisticado e os instrumentos da UE atingiram os seus limites. É assim necessário proceder a algumas

²⁶ Conforme a comunicação, da Comissão Europeia ao Parlamento Europeu e ao Conselho, sobre medidas futuras destinadas a reforçar a transparência e a combater a elisão e a evasão fiscais (COM, 2016, p.2).

²⁷ Diretiva (90/435) do Conselho de 23 de julho de 1990 relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-membros diferentes, reformulada em 2011 e revista em julho de 2014 e janeiro de 2015.

²⁸ Diretiva (2003/49) do Conselho de 3 de junho de 2003 relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

reformas e desenvolvimento de novas iniciativas que visem o combate de oportunidades ao planeamento fiscal agressivo e, por sua vez, a redução das diferenças na tributação entre os Estado-membros. Por constituir um fenómeno internacional, nenhum Estado-membro tem como contrariar a tendência da utilização de esquemas abusivos de forma independente, já que a utilização das normas nacionais se torna ineficaz, deixando-os desprotegidos (Collier *et al.*, 2018, p.1).

Os mesmos autores salientam que na luta contra a evasão e fraude fiscal é fundamental o desenvolvimento de um trabalho conjunto dos Estados. Pois, a falta de coordenação das normas nacionais pode piorar o cenário, ao fragmentar o mercado único, agudizando as lacunas e fraquezas da lei (Ernst & Young, 2016, p.23). Deste modo, em 2012, a UE desenvolveu um plano de ação que constituiu um grande passo, no espaço europeu. Conforme Palma (2013, p.32), neste plano foram desenvolvidas medidas concretas “para reforçar a cooperação administrativa”, assente na partilha de informações sobre as atividades económicas das multinacionais²⁹, e “apoiar o desenvolvimento da atual política em matéria de boa governação”, caminhando em direção a um espaço europeu mais transparente. Este plano permitiu, ainda, melhorar a utilização de alguns instrumentos, anteriormente criados, e o combate ao planeamento fiscal abusivo.

Embora se tenham verificado progressos, as práticas evasivas e fraudulentas devem continuar a ser objeto de estudo na medida em que estas, de acordo com a comunicação da Comissão Europeia ao Parlamento Europeu e ao Conselho (2016, p.2), “privam os orçamentos públicos, todos os anos, de milhares de milhões de euros de receitas, distorcem a concorrência entre empresas e prejudicam a criação de condições de concorrência leais e equitativas para todos os contribuintes [...] põem em causa o conceito de sistemas fiscais favoráveis ao crescimento e comprometem o êxito da União dos Mercados de Capitais”.

Neste seguimento, é necessária uma nova abordagem relativa à tributação das empresas na UE que leve a uma tributação mais justa e eficiente e que permita combater as práticas elisivas. Para tal deve-se: restabelecer a ligação entre a tributação e o local onde os lucros são gerados; assegurar que os EM consigam avaliar corretamente as atividades das empresas sob a sua jurisdição, promover um ambiente do imposto sobre as sociedades

²⁹ As autoridades fiscais dos Estados-Membros precisam de dispor de informações completas e revelantes sobre os Grupos de empresas multinacionais no que diz respeito à sua estrutura, política de preços de transferência e transações internas dentro e fora da UE. Com estas informações as administrações fiscais poderão reagir às práticas fiscais prejudiciais mediante alterações à legislação ou de avaliações de risco (Diretiva 2011/16/UE).

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

competitivo e favorável ao crescimento e proteger o Mercado Único (Comissão Europeia, 2015, p.7).

Sem menosprezar outros trabalhos³⁰ desenvolvidos pela UE para um espaço europeu mais transparente e justo, é em 2015 que se dá mais um grande passo com o pacote antielisão da Comissão Europeia que reforçou a transparência fiscal (RSM International Association, 2016). Em especial no domínio da tributação das empresas, tal pacote procurou reforçar a ligação entre o lugar onde se efetiva a atividade económica e o lugar onde é feita a tributação e promover a utilização de normas semelhantes em todo o mundo. Este pacote é criado na sequência dos trabalhos desenvolvidos sobre o BEPS da OCDE/G20, nos quais a UE teve um papel ativo, reunindo um conjunto de iniciativas fundamentais. Destas iniciativas destacamos a Diretiva (UE) 2016/1164, de 12 de julho de 2016, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno.

1.3.3.1 A Diretiva Anti Elisão (UE) 2016/1164 do Conselho de 12 de julho de 2016

A Diretiva anti elisão fiscal da UE (ATAD), de 12 de julho de 2016, foi criada como resposta à conclusão do projeto contra a erosão da base tributária e transferência de lucros (BEPS) da OCDE e do G20. Após intensas negociações, foi aprovada pelo Conselho para, então, assegurar uma abordagem mais forte e coerente da UE contra as práticas fiscais abusivas tidas pelos sujeitos passivos. Griffin (2016, p.1) afirma que esta diretiva representou um marco importante na luta contra práticas abusivas no contexto da UE, uma vez que teve um impacto significativo nos 28 Estados-membros.

A razão de ser da ATAD, à semelhança do que levou ao desenvolvimento do plano BEPS, prendeu-se com a existência de situações em que os contribuintes, principalmente os grupos de sociedades, agiam contra a verdadeira intenção do legislador, aproveitando as disparidades entre os sistemas fiscais nacionais para reduzir a sua fatura fiscal. Como já vimos, a aplicação unilateral das normas do plano BEPS por cada Estado-membro poderia

³⁰ Diretiva (2009/133) do Conselho de 23 de julho de 1990 regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, cisões parciais, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-membros diferentes e à transferência da sede de uma SE ou de uma SCE de um Estado-membro para outro, reformulada a 19 de outubro de 2009; Diretiva (2010/24) do Conselho de 16 de Março de 2010 relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas, veio substituir a Diretiva (76/308) do Conselho de 14 de março de 1976; Diretiva (2011/16) do Conselho de 15 de fevereiro de 2011 relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Diretiva 77/799, tendo sido revista três vezes desde 2014;

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

fragmentar o Mercado Único ao criar conflitos entre as políticas nacionais e obstáculos às empresas. Segundo a Comissão Europeia (2016, p.26), é fundamental a transposição das normas de forma coordenada, pelo que a diretiva veio estabelecer um equilíbrio entre a necessidade de uniformidade na execução dos resultados da BEPS em toda a UE e a necessidade dos Estados-membros para ajustarem as especificidades dos seus sistemas fiscais.

Assim, a referida diretiva, além de ter como objetivo o combate das práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do Mercado Único, visa criar condições de concorrência equitativas e de proteção mínima para os sistemas fiscais de cada Estado-membro, assegurando o nível essencial de coordenação na União (Dourado, 2016, p.440). Contudo, a UE é constituída por 28 Estados, cada um com diferentes normas fiscais. Por consequência, alguns Estados poderão ter maior dificuldade de adaptação à diretiva e à sua transposição, principalmente aqueles que possuem um quadro de regras escasso no domínio da prevenção do planeamento fiscal agressivo. Por outro lado, haverá países que, por já possuírem normas de combate às práticas fiscais abusivas, apenas necessitam de efetuar pequenas alterações, não influenciando, de forma significativa, as disposições que vigoram no Estado-membro.

Apesar de a diretiva ter como foco o combate à erosão da base tributária e transferência de lucros, a sua transposição para o sistema fiscal nacional pode prejudicar, de certa forma, algumas entidades. As empresas que não estejam constituídas no domínio dos grupos de sociedades, designadamente as empresas nacionais, estarão sujeitas às mesmas regras que empresas com relações estabelecidas noutros Estados-membros. Conforme Collier *et al.*, (2018, p.6), a introdução das disposições da diretiva no território nacional, sem qualquer exceção ou atenção sobre a posição destas empresas, poderá provocar maiores custos para as mesmas.

Abrangendo todos os contribuintes sujeitos a imposto sobre as sociedades num Estado-membro da UE, incluindo os estabelecimentos estáveis de entidades residentes para efeitos fiscais num país terceiro e situados num ou mais Estados-Membros, a diretiva debruça-se sobre cinco áreas chave da tributação internacional, nomeadamente: limitação à dedutibilidade fiscal dos juros, tributação à saída, cláusula geral anti-abuso, regras relativas às sociedades estrangeiras controladas (SEC) e assimetrias híbridas³¹. Estas regras

³¹ Conforme a Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

convergem com as ações abrangidas pelo plano BEPS, concretamente com as ações 4, 7, 6, 3 e 2.

A regra da limitação da dedutibilidade fiscal dos juros, previstas no artigo 4.º da Diretiva, resulta em grande parte do endividamento excessivo das empresas. Nevius (2016, p.242), salienta o facto de sociedades multinacionais financiarem, diversas vezes, empresas do mesmo grupo situadas em ordenamentos jurídicos com taxas de tributação mais elevadas através da dívida, levando as mesmas ao pagamento de juros inflacionados a empresas relacionadas do mesmo grupo, mas estabelecidas em jurisdições de tributação mais baixa. Estabelecendo um limite ao montante dos juros dedutíveis, no período em que são incorridos, pretende-se minimizar os efeitos fiscais favoráveis no endividamento face ao financiamento das empresas através de capitais próprios. Também se procura desencorajar esquemas de financiamento entre empresas que, de modo artificial ou abusivo, reduzem o nível de tributação que lhes deve ser exigido (Santos, 2017, p.31). Além disso, busca-se a redução do endividamento do tecido empresarial.

Com as regras de tributação à saída, estabelecidas no artigo 5.º da Diretiva, pretende-se garantir que um contribuinte não muda a sua residência fiscal ou transfere ativos com o único propósito de reduzir a sua fatura fiscal. De acordo com o *Lithuanian Free Market Institute* (2016, p.4) ao transferir o domicílio fiscal e/ou ativos para um ordenamento cuja tributação é mais baixa, os contribuintes podem reduzir a sua carga fiscal em detrimento do mercado interno, provocando a erosão da base tributável do Estado de partida. Deste modo, esta medida assegura que o Estado, do qual foram transferidos os ativos ou residência fiscal, tributa o valor económico de quaisquer mais-valias geradas, mesmo que ainda não estejam realizadas no momento da saída.

De acordo com a proposta de diretiva do Conselho (2016, p.9), os regimes de planeamento fiscal abusivo são bastante complexos. Como a legislação não evolui com a rapidez necessária para incluir todos os meios de defesa específicos para fazer face aos comportamentos abusivos, torna-se útil uma regra geral anti abuso (Meneses, 2016, p.448). Assim, a diretiva, no artigo 6.º, propõem a transposição, para os códigos nacionais, de uma cláusula geral anti abuso. Segundo o autor supracitado, esta “visa, na essência, colmatar as lacunas que possam existir na lei”, principalmente, quanto à aplicação das cláusulas específicas anti-abuso, sem prejuízo das mesmas. Esta reflete os testes de artificialidade do TJUE quando estes sejam aplicados ao nível da UE (Thomson Reuters, 2016, p.6). Deste modo, a cláusula geral anti-abuso destina-se a evitar práticas fiscais abusivas para as quais

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

ainda não vigorem cláusulas específicas ou, mesmo que vigorem a sua aplicação não é eficiente.

Os contribuintes com filiais controladas em jurisdições de baixa tributação adotam, por vezes, práticas de planeamento fiscal através das quais transferem elevados montantes de lucros da empresa-mãe, situada numa zona de tributação elevada, para as filiais estabelecidas em jurisdições de baixa tributação ou sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável. Como consequência, a carga fiscal do grupo é reduzida. De acordo com Santos (2017, p.33) um esquema usual desta prática consiste em transferir em primeiro a propriedade de ativos incorpóreos (propriedade intelectual) para as sociedades estrangeiras controladas e, posteriormente, uma elevada quantidade de rendimentos sob a forma de pagamentos de *Royalties*³², como contrapartida da utilização dos bens detidos e geridos pela sociedade estrangeira controlada. O funcionamento do mercado interno é claramente afetado por estas práticas, principalmente quando a transferência dos lucros é efetuada para países terceiros. De modo a contrariar esta prática, as regras relativas às sociedades estrangeiras controladas³³ - que podem ser relativas a uma filial sujeita a baixa tributação, a categorias específicas de rendimento ou a rendimentos artificialmente desviados para uma filial - têm por efeito reatribuir à sociedade-mãe os rendimentos de uma filial controlada sujeita a baixa tributação (Nevius, 2016, p.242). Deste modo, a sociedade-mãe passa a estar sujeita a tributação relativamente a estes rendimentos atribuídos no Estado onde reside para efeitos da determinação do lucro tributável. Assim, as disposições previstas nos artigos 7.º e 8.º da diretiva, no domínio das sociedades estrangeiras controladas, visam impedir a deslocalização dos lucros das empresas para outros países ou jurisdições com baixas taxas de tributação ou regimes preferenciais.

Por último, temos a regra relativa às assimetrias híbridas estipulada no artigo 9.º. De acordo com Miller e Oats (2014, p. 310), a utilização de instrumentos híbridos³⁴, bem como de entidades híbridas, constitui uma das formas mais sofisticadas de planeamento fiscal. Este tipo de planeamento visa obter a dedução de um pagamento, por exemplo sob a forma de juros, sem que haja qualquer tipo de encargo fiscal sobre o recebimento deste

³² Conforme a NCRF 20 do Sistema de Normalização Contabilística são considerados *Royalties* os encargos suportados pelo uso de ativos a longo prazo da entidade, como, por exemplo, patentes, marcas, direitos de autor e software de computadores.

³³ Santos (2017, p.33) refere que os EM devem tratar como sociedade estrangeira controlada uma entidade, ou um estabelecimento estável cujos lucros não estejam sujeitos a imposto ou estejam isentos de imposto nesse EM.

³⁴ Segundo estes autores um instrumento híbrido caracteriza-se pela sua consideração enquanto dívida num país e capital próprio noutra.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

pagamento (Miller e Oats, 2014, p.310). Isto leva a que se tire partido das diferentes qualificações jurídicas dos pagamentos e das entidades, que segundo o preâmbulo da ATAD, geram uma dupla dedução ou a uma dedução num Estado sem inclusão na base tributável do outro. De forma a colmatar as assimetrias híbridas, esta regra tem como propósito neutralizar os efeitos gerados por dispositivos híbridos, evitando assim o aproveitamento dos mesmos.

Sucintamente, o texto da diretiva implica um esforço de concretização por parte dos Estados-Membros, uma vez que é necessário rever os regimes já existentes. As normas estabelecidas na ATAD visam, deste modo, alcançar a compatibilização das medidas aprovadas com o BEPS vinculando-as ao Direito da UE, a proteção das receitas fiscais dos Estados-membros, a preservação da competitividade global da União perante o exterior, o respeito pelas regras do mercado único (evitando a fragmentação do mesmo e reforçando a resiliência do mercado interno) e das liberdades económicas. Isto sem prejuízo do que consta na Carta dos Direitos Fundamentais da UE e da legislação da UE em geral. Importa salientar que a Diretiva apenas estabelece um nível mínimo de proteção do mercado interno contra as práticas de elisão fiscal, pelo que não prejudica a aplicação das disposições nacionais destinadas a garantir um nível de proteção mais elevado da matéria coletável do imposto sobre as sociedades a nível nacional.

Assim, à luz do artigo 11.º da Diretiva anti elisão, publicada no Jornal Oficial da União Europeia L 193/1 de 19 de julho de 2017, os EM deverão transpor a diretiva até ao dia 31 de dezembro de 2018, sendo este período alargado até ao dia 31 de dezembro de 2019 no que toca à transposição das normas relativas à tributação à saída. Prevê-se que esta vigore até à aprovação da proposta de diretiva relativa à matéria coletável comum consolidada em sede de imposto sobre as sociedades (MCCCIS).

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português:
análise de algumas normas

PARTE II – Análise do texto da ATAD e dos códigos fiscais nacionais

2. O Grau de incorporação da Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia no sistema português: alguns aspetos sobre gastos de financiamento e a CGAA

2.1 Introdução

Abordadas as noções fundamentais para a compreensão deste tema, feita a análise dos problemas que conduziram à origem da Diretiva anti elisão fiscal da UE, cabe agora nesta parte, enquanto objetivo deste trabalho, analisar o grau de incorporação desta no ordenamento jurídico nacional. Neste sentido, o texto da diretiva será confrontado com o que já consta no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), na Lei Geral Tributária (LGT) e no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), relativamente às medidas contra práticas fiscais abusivas. É relevante analisar, também, a proposta de Lei n.º 177/XIII, uma vez que esta propôs as alterações à legislação fiscal que se mostram necessárias para transpor, para o direito interno, a Diretiva (UE) 2016/1164, do Conselho, de 12 de julho de 2016. Além destes, com a entrada em vigor da Lei n.º 32/2019, de 3 de maio, que incorpora no ordenamento jurídico nacional as regras da diretiva, importa analisar se existem diferenças entre o que havia sido proposto e o que efetivamente passou a ser lei.

Anteriormente, vimos que a referida diretiva se debruça sobre cinco áreas. Nesta parte, apenas serão tratados o artigo 4.º, que determina a regra da limitação dos juros, e o artigo 6.º, que estipula a regra geral anti abuso, da diretiva em causa. Esta escolha deve-se, em primeiro lugar, por considerar que são matérias que carecem de especial atenção no ordenamento jurídico português e, em segundo lugar, pelo facto da adoção da ATAD modificar, significativamente, algumas disposições que vigoram, em sede nacional, no domínio destas matérias, principalmente, no que respeita à cláusula geral anti abuso estabelecida na LGT. Uma análise à totalidade dos temas tornaria o trabalho excessivamente extenso.

Nesta sequência, inicialmente, importará conhecer qual a origem destas duas normas no sistema fiscal português. Posteriormente, procederemos à análise dos diplomas referidos, identificando o nível de incorporação da Diretiva (UE) 2016/1164 nos códigos nacionais e as alterações que decorrem da transposição da mesma, relativamente à limitação da dedução dos encargos financeiros e à CGAA.

2.2 Gastos de Financiamento Líquidos

O financiamento reveste um papel essencial para as empresas dado que conduz ao investimento e expansão das suas atividades (Barbosa e Pinho, 2016, p.1). Existe uma gama de possibilidades às quais as empresas podem recorrer para obter financiamento, podendo combinar mais do que uma forma. Destas destacamos o financiamento junto dos acionistas e sócios (capitais próprios) e o financiamento junto de agentes externos como, por exemplo, as instituições bancárias (dívida).

As diversas formas de financiamento apresentam características distintas e têm associadas diferentes exigências para as empresas. A distinção financeira entre capital próprio e dívida sucede, essencialmente, da natureza dos fluxos de caixa a que cada uma das formas de financiamento confere direito (Martins, 2014a, p.16 *apud* Damodaran, 2011).

Comparando o financiamento junto de credores externos com aquele que é feito junto de sócios percebemos que existem algumas vantagens quando se opta pela primeira forma. Uma delas prende-se com o facto de os encargos financeiros, como os juros, serem, geralmente, considerados despesas dedutíveis, permitindo gerar, de certa forma, uma poupança fiscal ao reduzir o lucro tributável. Contudo, também apresenta algumas desvantagens. São elas: o aumento do risco de insolvência provocado pela dificuldade em cumprir com as obrigações acordadas, o aumento do potencial conflito de interesses entre acionistas e credores³⁵ e a perda de flexibilidade³⁶ (Brealey *et al.*, 2011, p.485). A remuneração do capital próprio investido pelos sócios (dividendos), ao contrário dos encargos financeiros, não é, na generalidade, dedutível para efeitos fiscais, apresentando-se como uma desvantagem em relação à dívida.

Assim sendo, deparamo-nos com uma questão que se traduz na falta de neutralidade que existe no tratamento fiscal da dívida e do capital próprio (Martins, 2014b, p. 2119). Isto porque é dado um tratamento vantajoso a uma realidade por contraponto de outra que lhe é economicamente similar. Neste contexto, o tratamento fiscal pode constituir uma variável decisória quanto ao tipo de instrumentos financeiros que devem ser utilizados e que melhor se adequam à estrutura da empresa. Ou seja, enquanto estratégia empresarial, é fundamental

³⁵ Existe este conflito porque quando a empresa contrai um empréstimo, os direitos do acionista são divididos e realocados. Ou seja, no caso de um empréstimo bancário, o banco adquire um direito privilegiado, embora limitado, aos fluxos de caixa. Geralmente são impostas restrições à empresa, pelo que esta pode estar impedida de pagar dividendos excessivos.

³⁶ Se a empresa estiver a utilizar a sua capacidade de endividamento na totalidade, perde flexibilidade em termos de financiamento de novos projetos de investimento, uma vez que não tem alternativas de financiamento.

ter em atenção que tipo de custos acarretam algumas decisões e operações, pelo que, aquando das decisões de financiamento, é fulcral estar ciente dos custos fiscais de cada uma delas.

Deste modo, associado a estas operações e instrumentos existe uma componente de planeamento fiscal que, como vimos no capítulo anterior, pode ter fins abusivos lesando tanto os interesses do Estado como os dos credores privados. Uma das normas para combater as práticas fiscais abusivas procedentes da falta de neutralidade no tratamento da dívida e do capital próprio consta, no sistema fiscal português, do artigo 67.º, do código de IRC.

2.2.1. Artigo 67.º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Ao longo dos anos, este artigo tem sido alvo de algumas alterações sobretudo para combater a utilização fiscalmente abusiva de mecanismos relacionados com o financiamento. Uma das grandes alterações dá-se com a Lei do Orçamento Estado (OE) de 2013 que revoga a norma “subcapitalização”, estabelecida em 1996, e introduz uma nova redação no código do IRC designada de “Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento” (Domingues, 2013, p.43)³⁷.

De acordo com Amorim (2007, p.39) a subcapitalização “nasce do facto de as sociedades comerciais obterem vantagens fiscais indevidas do aumento de capital ou do recurso a capitais alheios”. Para contrariar esta prática, negava-se, através da norma relativa à subcapitalização, a dedução de encargos financeiros, como os juros, pagos à entidade relacionada quando o endividamento fosse considerado excessivo. Tal acontecia se este ultrapassasse o valor correspondente ao dobro do valor da participação daquela entidade no capital próprio da empresa financiada. Este regime aplicava-se, exclusivamente, a situações em que o financiamento era contraído junto de uma sociedade não residente, levantando algumas questões por colocar em causa as condições de plena igualdade de estabelecimento e funcionamento entre as empresas nacionais e estrangeiras no espaço comunitário (Amorim, 2007, p.44). Esta norma teve reduzida aplicação, continuando a verificar-se a necessidade de criar medidas que desincentivassem o recurso a capitais alheios.

Nesta sequência, foi criada uma nova redação que teve como objetivo a redução do endividamento da economia através da “repressão fiscal”, promovendo a desalavancagem do tecido nacional português (Domingues, 2013, p.43) e a prevenção da transferência

³⁷ O mesmo autor refere que Portugal não foi o primeiro país a substituir a norma relativa à subcapitalização. Diversos Estados introduziram nos seus sistemas regras de limitação à dedutibilidade dos gastos de financiamento. Espanha, Itália e Alemanha são exemplo disso, e foi nas normas introduzidas por estes que o legislador nacional se inspirou.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

artificial de rendimentos para territórios onde as entidades pudessem aproveitar a dicotómica classificação de rendimentos³⁸. Para o efeito, o nível de endividamento das sociedades é limitado pelo que, os gastos de financiamento líquidos³⁹ passam a ser dedutíveis até ao maior dos seguintes limites: (i) 3 000 000 €; (ii) 30% do resultado antes de depreciações, gastos de financiamento líquidos e impostos (EBITDA). Além do referido, a Lei OE de 2013 estabeleceu:

- Um regime transitório com fim à correção gradual do excesso de endividamento, pelo que, devem ser considerados para efeitos da regra de limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento, os seguintes limites:

Tabela 1- Regime Transitório

Período	Limite indexado ao EBITDA
2013	70%
2014	60%
2015	50%
2016	40%
2017 e seguintes	30%

Fonte: Elaboração Própria conforme Sarmento e Nunes (2015, p.103)

- Um mecanismo de reporte para os gastos considerados excessivos num determinado período, os quais poderiam ser dedutíveis nos cinco períodos de tributação seguintes;
- A possibilidade de acrescer aos montantes dos cinco períodos que se seguem a parte dos gastos de financiamento líquidos que não tenha sido utilizada (dá-se quando estes não atingem o limite dos 30% originando uma “folga”).

Respeitante ao seu âmbito de aplicação, “passaram a estar abrangidos todos os sujeitos passivos residentes em sede de IRC [...] sendo que, os estabelecimentos estáveis de entidades não residentes também são abrangidos pela regra de limitação” (Santos, 2016,

³⁸ De acordo com Martins (2014b, p. 2131) o “caminho trilhado tem, para o Estado, duas vantagens. Em primeiro lugar, [...] o sistema tributário passa agora a incentivar menos o recurso à dívida por parte das empresas. Em segundo lugar, daqui deverá resultar, *ceteris paribus*, um aumento da receita fiscal, por comparação com o regime anterior, o que, nos tempos que correm, constitui evidentemente uma razão de peso.”

³⁹ Conforme n.º 12, do artigo 67.º do CIRC, “consideram-se gastos de financiamento líquidos as importâncias devidas ou associadas à remuneração de capitais alheios, designadamente juros de descobertos bancários e de empréstimos obtidos a curto e longo prazo juros de obrigações e outros títulos assimilados, amortizações de descontos ou de prémios relacionados com empréstimos obtidos, amortizações de custos acessórios incorridos em ligação com a obtenção de empréstimos, encargos financeiros relativos a locações financeiras, bem como as diferenças de câmbio provenientes de empréstimos em moeda estrangeira, deduzidos dos rendimentos de idêntica natureza”.

p.28). Pelo contrário, excluem-se deste regime as entidades sujeitas à supervisão do Banco de Portugal e do Instituto de Seguros de Portugal, sucursais em Portugal de instituições de crédito, outras instituições financeiras ou empresas de seguros e sociedades de titularização de créditos (Domingues, 2013, p.44).

Uma crítica à redação prende-se com o facto destes termos não serem aplicados às sociedades enquanto grupo sendo, na redação original do artigo 67.º, a restrição tratada na esfera de cada sociedade (Martins, 2014a, p.22).

Mais tarde, por se verificar que os limites deste artigo não se destinavam à grande maioria das empresas que constituem o tecido empresarial português⁴⁰, algumas disposições acabam por ser modificados com a Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, relativa à Reforma do IRC. Nesta sequência, passam a concorrer para a determinação do lucro tributável os gastos de financiamento líquidos até ao maior dos seguintes limites: (i) 1 000 000€ ou (ii) 30% do resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos (EBITDA), não esquecendo o regime transitório estabelecido. Já a regra relativa quer aos gastos de financiamento líquidos passíveis de reporte quer à parte não utilizada do limite que se deve acrescer ao montante máximo dedutível, não sofre alteração. Portanto, os encargos que não sejam dedutíveis, pelo facto dos gastos superarem os limites previstos, podem ser reportados, nos cinco períodos de tributação posterior, “desde que somados aos gastos de financiamento desse mesmo período e não ultrapassem o maior dos limites indicados” (Sarmiento e Nunes, 2015, p.104). De igual modo, conforme os mesmos autores, a parte dos gastos de financiamento que não tenha sido utilizada, pelo facto dos gastos de financiamento serem inferiores ao limite estabelecido, pode ser acrescida ao montante máximo dedutível em cada um dos cinco períodos de tributação posteriores, até à sua total utilização. Para o efeito deve ser utilizado o critério da antiguidade e, portanto, devem ser considerados em primeiro os gastos de financiamento líquidos e a parte do limite não utilizada que tenham sido apurados há mais tempo.

Em resposta à crítica feita à anterior redação, a Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, prevê que o regime deste artigo possa ser aplicado a grupos de sociedades sujeitos ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS) estipulado no artigo 69.º do Código do IRC (Ferreira *et al.*, 2014, p.15). Assim, a sociedade dominante, em alternativa ao apuramento da limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento na esfera individual

⁴⁰ Segundo Santos (2016, p.29), “os gastos oriundos dos financiamentos líquidos não ultrapassarão, a priori, tais limites. Ao invés, aqueles limites visam limitar a dedução de gastos das grandes empresas nacionais e filiais com as sociedades-mães sediadas noutros Estados”

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português:
análise de algumas normas

de cada sociedade do grupo, pode optar⁴¹ pelo disposto no artigo 67.º ficando sujeita aos limites do mesmo. Deste modo, este apuramento é efetuado nos termos do número cinco, onde o limite para a dedutibilidade ao lucro tributável do grupo corresponde a 1 000 000€ ou, quando superior, a 30% da soma algébrica dos resultados antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos apurados pelas sociedades que compõem o grupo⁴². Esta opção, segundo Martins (2014a, pp.39-40) além de evitar a penalização de grupos onde existisse a evidente divergência entre EBITDA e encargos financeiros, “pretendeu evitar que, nos grupos, se verificassem processos de reafecção de dívida às sociedades que apresentem elevados EBITDAs”. O mesmo autor refere, também, que com esta opção “procurou-se manter a possibilidade de uma sociedade ser o veículo financeiro do grupo” visto que a dedutibilidade dos juros desta depende do EBITDA do grupo.

Ademais, os gastos de financiamento não deduzidos, bem como a parte do limite não utilizado por sociedades do grupo, em períodos de tributação anteriores à aplicação do regime de tributação de grupos de sociedades, só podem ser considerados, para efeitos fiscais, individualmente⁴³. Já os gastos de financiamento líquidos de sociedades do grupo, bem como a parte do limite não utilizada relativa a períodos de tributação em que vigore o regime, só podem ser utilizados na esfera do grupo, independentemente, da saída de uma ou mais sociedades do grupo⁴⁴.

Por último, o presente artigo, no seu n.º 13, evidencia que o EBITDA contabilístico é diferente do EBITDA fiscal. Desta forma, o EBITDA considerado para efeitos fiscais resulta do EBITDA apurado na contabilidade e corrigido de:

a) Ganhos e perdas resultantes de alterações de justo valor que não concorram para a determinação do lucro tributável; b) Imparidades e reversões de investimentos não depreciáveis ou amortizáveis; c) Ganhos e perdas resultantes da aplicação do método da equivalência patrimonial (MEP) ou, no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC, do método de consolidação proporcional; d) Rendimentos ou gastos relativos a partes de capital às quais seja aplicável o regime previsto nos artigos 51.º e 51.º-C; e) Rendimentos ou gastos imputáveis a estabelecimento estável situado fora do território português ao qual seja exercida a opção prevista no n.º 1 do artigo 54.º-A; f) A

⁴¹ Atualmente, a opção por este regime pelos grupos de sociedades deve ser mantida durante pelo menos 3 anos e deve ser comunicada à Autoridade Tributária e Aduaneira através da declaração a que se refere o artigo 118.º do CIRC (artigo 67.º, n.º 6 e n.º 7, do CIRC).

⁴² Conforme artigo 67.º, n.º 5, do CIRC.

⁴³ Conforme artigo 67.º, n.º 5, b) e c), do CIRC.

⁴⁴ Conforme artigo 67.º, n.º 5, d), do CIRC.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

*contribuição extraordinária sobre o sector energético; g) A contribuição extraordinária sobre a industria farmacêutica.*⁴⁵

De salientar que, após 2014, houve, apesar de pouco significativas, outras alterações. Até à transposição da ATAD esta era a redação que vigorava em território nacional. Vejamos o que estabelece o artigo 4.º da Diretiva.

2.2.2. Artigo 4.º da Diretiva (UE) 2016/1164, de 12 de julho de 2016

A regra relativa à limitação dos juros encontra-se estabelecida, como já referido, no artigo 4.º da ATAD. Enquanto medida de combate a práticas elisivas, esta começa por consagrar dois limites. O primeiro estipula que os gastos excessivos com empréstimos obtidos são dedutíveis, no período de tributação em que são incorridos, até ao limite de 30% do resultado tributável do sujeito passivo antes de juros, impostos, depreciações e amortizações, designado também por EBITDA⁴⁶. O segundo, em derrogação do primeiro, caracteriza-se por ser uma regra *safe harbor* na medida em que “permite que sejam sempre dedutíveis juros até um montante fixo, quando tal acarreta uma dedução superior à que resulta do rácio baseado no EBITDA”⁴⁷. Deste modo, o contribuinte pode deduzir um montante de gastos excessivos com empréstimos obtidos até 3 000 000 € ou, caso seja uma entidade autónoma, isto é, “um contribuinte que não faz parte de um grupo consolidado para efeitos contabilísticos e não tem qualquer empresa associada nem estabelecimento estável”⁴⁸, deduzir a totalidade dos gastos excessivos.

Antes de prosseguir, importa ter presente algumas noções que a ATAD define, nomeadamente a de «gastos com empréstimos obtidos» e a de «gastos excessivos com empréstimos obtidos». Assim, consideram-se:

Tabela 2- Noções Fundamentais

Termo	ATAD
Gastos com empréstimos obtidos	<ul style="list-style-type: none">▪ Gastos de juros relativos a todas as formas de dívida;

⁴⁵ Conforme o n.º 13, artigo 67.º, do CIRC. A alínea g) foi aditada pela Lei n.º 114/2017.

⁴⁶ Conforme o n.º 2, artigo 4.º, da ATAD, o EBITDA “é calculado reintegrando nos rendimentos sujeitos a imposto sobre as sociedades no Estado-membro do contribuinte os montantes ajustados para efeitos fiscais relativos aos gastos excessivos com empréstimos obtidos, bem como os montantes ajustados para efeitos fiscais relativos a depreciações e amortizações. Os rendimentos isentos são excluídos do EBITDA”.

⁴⁷ Conforme o preâmbulo da ATAD.

⁴⁸ Conforme n.º 3 da ATAD.

**Gastos excessivos com
empréstimos obtidos**

- Outros gastos economicamente equivalentes a juros e despesas suportadas em ligação com a obtenção de financiamento na aceção do direito nacional;⁴⁹
- Excedente dos gastos dedutíveis de empréstimos obtidos, suportados por um contribuinte relativamente aos rendimentos de juros tributáveis e outros rendimentos tributáveis economicamente equivalentes recebidos pelo contribuinte de acordo com o direito nacional;

Fonte: Elaboração própria com base no artigo 2.º da ATAD

No âmbito da aplicação do primeiro limite (30% EBITDA), a ATAD faculta algumas exceções. Assim, os Estados-membros podem excluir os gastos excessivos com empréstimos obtidos desde que concluídos antes de 17 de junho de 2016 (não abrangendo qualquer modificação subsequente de tais empréstimos), ou utilizados para financiar um projeto de infraestruturas públicas de longo prazo. Concretamente um projeto destinado a disponibilizar, valorizar ou operar um ativo de grande escala que é considerado de interesse público geral por um Estado-membro. O operador do projeto, os gastos com empréstimos obtidos, os ativos e os rendimentos deverão estar situados na União⁵⁰. Além destas, e agora relativamente à generalidade dos termos, os EM podem, ainda, excluir as empresas financeiras, mesmo que estas integrem um grupo consolidado, contabilisticamente⁵¹.

No n.º 5, estabelecem-se alguns direitos dos quais o contribuinte dispõe caso seja membro de um grupo consolidado⁵². Assim, por exemplo, se o contribuinte puder

⁴⁹ Conforme artigo 2.º, n.º1, da ATAD, “pagamentos no âmbito de empréstimos participativos, juros imputados sobre instrumentos, tais como obrigações convertíveis e obrigações de cupão zero, montantes ao abrigo de mecanismos de financiamento alternativos, tais como o sistema financeiro islâmico, o elemento de gasto financeiro dos pagamentos da locação financeira, os juros capitalizados incluídos no valor do balanço de um ativo relacionado, ou a amortização de juros capitalizados, montantes calculados por referência ao retorno de um financiamento no âmbito das regras em matéria de preços de transferência, se aplicável, montantes de juros nacionais no âmbito de instrumentos derivados ou de mecanismos de cobertura do risco relacionados com empréstimos contraídos por uma entidade, determinados ganhos e perdas cambiais relativos a empréstimos contraídos e instrumentos ligados à obtenção de financiamento, comissões de garantia para mecanismos de financiamento, taxas de negociação e gastos similares relativos à obtenção de empréstimos de fundos”.

⁵⁰ Conforme n.º 4, artigo 4.º, da ATAD.

⁵¹ Conforme n.º 7, artigo 4.º, da ATAD.

⁵² O grupo consolidado para efeitos de contabilidade financeira, à luz do disposto na ATAD, “é constituído por todas as entidades que estão integralmente incluídas nas demonstrações financeiras consolidadas elaboradas de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro ou o sistema de relato financeiro nacional de cada EM” (Diretiva 1164/2016, artigo 4.º, n.º 8)

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português:
análise de algumas normas

demonstrar que o rácio entre o seu capital próprio e o total dos seus ativos é igual ou superior ao rácio equivalente do grupo terá plena dedução de gastos de financiamento, sujeito embora a algumas condições, nomeadamente:

i) O rácio entre o capital próprio do contribuinte e o total dos seus ativos é considerado igual ao rácio equivalente do grupo se o rácio entre o capital próprio do contribuinte e o total dos seus ativos for inferior em dois pontos percentuais, no máximo; ii) Todos os elementos do ativo e do passivo são avaliados utilizando o mesmo método que nas demonstrações financeiras consolidadas;⁵³

Além disto, é dada, segundo o n.º 6, a possibilidade aos Estados-Membros de prever regras quanto ao reporte dos gastos excessivos com empréstimos obtidos que não possam ser deduzidos no período de tributação em curso. Assim, os Estados-Membros podem adotar uma das seguintes regras:

- Reportar os gastos excessivos com empréstimos obtidos a exercícios posteriores sem limite de tempo;
- Reportar os gastos excessivos com empréstimos obtidos a exercícios posteriores, sem limite de tempo, e a exercícios anteriores até um máximo de 3 anos;
- Reportar os gastos excessivos com empréstimos obtidos a exercícios posteriores, sem limite de tempo, e a capacidade de dedução de juros não utilizada até um máximo de 5 anos;

Confrontando o texto dos diplomas analisados, verificamos que, de um modo geral, o artigo 67.º já se encontra em conformidade com o previsto na ATAD e até com maior exigência. Contudo, como é de esperar, haverá espaço para alterações, nomeadamente, quanto a algumas diferenças verificadas. Por exemplo, no que toca ao reporte a exercícios posteriores de gastos excessivos com empréstimos obtidos, enquanto que o artigo 67.º estabelece que este seja feito no limite de cinco anos, a ATAD possibilita o reporte dos mesmos sem limite de tempo. Outra diferença refere-se à exclusão, do âmbito de aplicação das regras da limitação dos juros, de projetos de infraestruturas públicas de longo prazo de interesse público geral, que o código do IRC não prevê. Por fim, a ATAD prevê que o EBITDA seja calculado com base na reintegração nos rendimentos sujeitos a imposto, nomeadamente IRC, dos montantes ajustados para efeitos fiscais relativos aos gastos excessivos com empréstimos obtidos, depreciações e amortizações. Quer parecer que o legislador europeu incorre num raciocínio circular. Isto porque o resultado antes de impostos

⁵³ Conforme alínea a), n.º 5, artigo 4.º, da ATAD.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

do contribuinte (sujeito a imposto) depende do EBITDA e, com os termos da ATAD, o EBITDA é calculado com base nos rendimentos sujeitos a impostos. Esta é uma disposição que poderá levantar dúvidas. Analisemos em seguida o que é referido na Proposta de Lei n.º 177/XIII.

2.2.3. Proposta Lei n.º 177/XIII

Da leitura da Proposta de Lei n.º 177/XIII verificamos que, em matéria de limitação da dedutibilidade de gastos de financiamento, apenas são introduzidas alterações, ao regime em vigor, no que respeita à definição de «gastos de financiamento» e de «EBITDA».

Assim, de acordo com a Proposta de Lei n.º 177/XIII passam a considerar-se:

a) Gastos de financiamento, os juros de descobertos bancários e de empréstimos obtidos a curto e longo prazos ou quaisquer importâncias devidas ou imputadas à remuneração de capitais alheios, abrangendo, designadamente, pagamentos no âmbito de empréstimos participativos e montantes pagos ao abrigo de mecanismos de financiamento alternativos, incluindo instrumentos financeiros islâmicos, juros de obrigações, abrangendo obrigações convertíveis, obrigações subordinadas e obrigações de cupão zero, e outros títulos assimilados, amortizações de descontos ou de prémios relacionados com empréstimos obtidos, amortizações de custos acessórios incorridos em ligação com a obtenção de empréstimos, encargos financeiros relativos a locações financeiras, custos de empréstimos obtidos capitalizados no custo de aquisição de elementos do ativo, montantes calculados por referência ao retorno de um financiamento no âmbito das regras em matéria de preços de transferência, montantes de juros nocionais no âmbito de instrumentos derivados ou de mecanismos de cobertura do risco relacionados com empréstimos obtidos, ganhos e perdas cambiais relativos a empréstimos obtidos e instrumentos associados à obtenção de financiamento, bem como comissões de garantia para acordos de financiamento, taxas de negociação e gastos similares relacionados com a obtenção de empréstimos; b) Gastos de financiamento líquidos, os gastos de financiamento que concorram para a formação do lucro tributável após a dedução, até à respetiva concorrência, do montante dos juros e outros rendimentos de idêntica natureza, sujeitos e não isentos.⁵⁴

O conceito de «gastos de financiamento» vê, assim, a sua definição mais alargada ao passar a incluir, sucintamente, os montantes pagos resultantes da subscrição de obrigações cupão-zero, convertíveis ou subordinadas, os custos com financiamentos incorridos capitalizados no valor de aquisição de ativos e quaisquer pagamentos decorrentes de

⁵⁴ Conforme a proposta de Lei n.º 177/XIII p.15.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

instrumentos financeiros híbridos, como seja a remuneração de um empréstimo participativo ou de instrumentos financeiros islâmicos. Esta extensão pretende equiparar a gastos de financiamento outros encargos decorrentes da remuneração de instrumentos financeiros não convencionais⁵⁵. Assim, a dedução de alguns gastos passa a ser limitada, como é o caso dos custos com financiamentos incorridos capitalizados no valor de aquisição de ativos. A título exemplificativo, imaginemos que um sujeito passivo pede um empréstimo no valor do montante da compra de um ativo. Quando, este procedia à sua venda os custos de financiamento incorridos seriam incrementados ao valor do ativo e, portanto, não estavam sujeitos a limitação. Com a Proposta de Lei n.º 177/XIII, esta situação deixa de valer, pelo que tais custos passarão a estar sujeitos à limitação do artigo 67.º.

Relativamente ao EBITDA que deve ser apurado, para efeitos fiscais, é proposto que lhe sejam adicionados os gastos de financiamento líquidos e as depreciações e amortizações, fiscalmente dedutíveis, e deduzidos os rendimentos não sujeitos ou isentos. Em primeiro, é de referir que, ao contrário da antiga redação, o legislador não clarificou se o EBITDA utilizado parte da contabilidade, contudo supõe-se que sim. Em segundo, parece que existe uma maior restrição. Na antiga redação, o EBITDA era apurado com base no agregado contabilístico corrigido de algumas especificidades não consideradas para a determinação do lucro tributável (como constam no n.º 13, do artigo 67.º). Agora o legislador é mais abrangente, não definindo um conjunto de possíveis correções. Esta redação afetará, igualmente, as empresas sujeitas ao RETGS.

2.3 A norma geral anti abuso

Ao longo deste trabalho temos evidenciado o facto de os agentes económicos serem detentores de racionalidade e, por consequência, visarem a prossecução de uma atividade lucrativa, desejando o aumento das receitas e a redução dos custos decorrentes da mesma, nomeadamente, os fiscais (planeamento fiscal). Vimos, também, que esta prática, de tornar menos onerosa a fatura tributária, embora legítima, possui diversas formas assumindo, muitas vezes, comportamentos evasivos ou fraudulentos.

Neste contexto, os Estados têm tomado medidas legislativas através de vários mecanismos. O combate a condutas abusivas prosseguidas pelos contribuintes passa, de forma generalizada, pela introdução de normas anti-abuso nos ordenamentos jurídicos, cuja finalidade é desconsiderar os efeitos fiscais dessas práticas. Entre as regras utilizadas pela

⁵⁵ Resultam de instrumentos financeiros atípicos, mas que na sua essência consubstanciam gastos decorrentes da obtenção de financiamento e, neste sentido devem ser equiparados a gastos de financiamento.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

Administração Tributária (AT), para prevenir e evitar casos de evasão e fraude fiscais, encontram-se as cláusulas específicas anti abuso e as cláusulas gerais anti abuso (Amorim, 2007, p.51). Estas regras têm assumido uma crescente relevância, a nível mundial, no combate ao planeamento fiscal abusivo dado o aumento de escândalos associados, sobretudo, à “fuga” de impostos.

A diferença entre as cláusulas específicas e as cláusulas gerais reside, essencialmente, na sua aplicação. Ou seja, as primeiras visam eliminar comportamentos abusivos previamente definidos e bem determinados. Pelo contrário, a cláusula geral pode ser aplicada a todas as situações, desde que exista legitimidade para a sua aplicação e a AT o consiga comprovar. Normalmente, é utilizada em casos onde não é possível aplicar, ou não estejam previstas, cláusulas específicas. Por isso, podemos acrescentar que a cláusula geral vem corrigir algumas lacunas presentes nas cláusulas específicas.

Ademais, esta regra surge em resposta à questão de saber que critérios devem ser utilizados pela AT para pôr em causa os negócios ou atos jurídicos do contribuinte, sendo que numa primeira fase recorreu-se ao princípio da prevalência da substância sob a forma (Afonso, 2002, p.4). Relativamente a esta doutrina, os EUA são pioneiros a codificar o que se entende por «substância económica», assentando em dois itens: o negócio ou ato jurídico consumado altera, de forma significativa, a posição económica do contribuinte, e o contribuinte tem um propósito substancial além da redução da fatura fiscal. Posto isto, verificando-se a obtenção de uma vantagem fiscal sem que esta decorra com um propósito económico (*business purpose*) a AT pode considerar estar perante uma prática abusiva, podendo desqualificar o negócio jurídico para efeitos fiscais. Dito desta forma, parece fácil aplicar a cláusula geral anti abuso. Contudo, a dificuldade inerente à sua interpretação, juntamente com a subjetividade do conceito «substância económica», leva a que esta configure alguma complexidade não sendo, pois, uma norma de aplicação simples ou linear.

Em Portugal, encontram-se consignadas várias cláusulas específicas, são exemplo dessas: o artigo 23.º-A (Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais), o artigo 50.º-A, n.º 3 (Rendimentos de patentes e outros direitos de propriedade industrial), o artigo 67.º (Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento) e o artigo 73.º, n.º 10 (Regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais). A CGAA encontra-se prevista no artigo 38.º, n.º 2, da LGT, estando a sua aplicação subordinada ao cumprimento do disposto no artigo 63.º do CPPT. Nos pontos que se seguem serão analisados estes dois últimos normativos, assim como o artigo da Diretiva (UE)

2016/114 que consagra a CGAA e a Proposta de Lei que prevê as alterações necessárias à transposição da ATAD quanto a esta cláusula.

2.3.1. Artigo 38.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária

A CGAA foi introduzida no sistema fiscal português em 1999, com a aprovação da Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro. O aparecimento tardio desta regra evidencia, segundo Silva (2006), “as dificuldades da sua admissão no ordenamento fiscal português”, em face da forte discussão em torno desta. Alguns autores consideravam que a CGAA violava certos direitos, nomeadamente, o disposto no artigo 103.º da CRP (liberdade de gestão empresarial). Pelo contrário, outros referiam que a luta contra o planeamento fiscal abusivo dificilmente seria levada a cabo, com êxito, por via da previsão de múltiplas cláusulas específicas, sendo fundamental a existência de uma norma que as complementasse. Como já referido, a CGAA, para além de ter por base o comportamento evasivo e fraudulento dos sujeitos passivos, surge da necessidade de estabelecer meios de reação adequados que assegurem a distribuição equilibrada dos encargos fiscais e satisfaçam as necessidades financeiras do Estado e demais entidades públicas.

Mais tarde, por se ter considerado que os termos desta norma não foram adequadamente explicitados⁵⁶, é introduzida uma nova redação, com a entrada em vigor da Lei n.º 30/2000, de 29 de dezembro, que consagrou o seguinte texto: “*São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas*”⁵⁷.

Da leitura da mesma podemos depreender alguma complexidade, principalmente, quanto à sua interpretação e aplicação visto que pressupõe cinco elementos⁵⁸. São eles o elemento meio, o elemento resultado, o elemento intelectual, o elemento normativo e o

⁵⁶ Segundo Courinha (2004, p.163), a primeira redação tratava “uma norma cuja adopção era de todo inesperada, não tendo sido objeto de qualquer estudo prévio apropriado, sendo reconhecida a quase total impreparação do mundo jurídico para lidar de modo adequado com a mesma”. Somente após a sua transferência para a LGT, pela Lei n.º 100/99 de julho, e alguns reparos foi possível ultrapassar esta questão. O autor refere, também, que esta regra continuou a gerar alguma polémica, dando origem à redação de 2000.

⁵⁷ Conforme o artigo 38.º, n.º 2, da LGT.

⁵⁸ Conforme Courinha (2004, p.165)

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

elemento sancionatório. Os quatro primeiros elementos são requisitos cumulativos. O primeiro elemento refere-se à forma ou via utilizada pelo contribuinte para obter um resultado mais vantajoso em relação àquele que seria obtido por intermédio de uma conduta dita “normal”. Neste sentido, a AT terá de provar a falta de substância económica da operação realizada para obter um benefício fiscal. Isto é, de acordo com Courinha (2004, p.166), terá de se verificar que o negócio, para além de dirigido à obtenção de vantagem fiscal, é “dotado de uma forma anómala, inusual, artificiosa, complexa, ou mesmo contraditória”. O segundo elemento, como o próprio nome indica, está relacionado com o resultado, pelo que pressupõe a obtenção de uma vantagem fiscal⁵⁹, resultando esta da comparação entre as obrigações fiscais normalmente suportadas e as evitadas com a atuação produzida (Courinha, 2004, p.172). O terceiro elemento determina a motivação fiscal do sujeito passivo⁶⁰. Ou seja, se a principal intenção com a prática de atos ou negócios jurídicos é a de obter uma vantagem fiscal ou se a obtenção desta é ocasional⁶¹. Este elemento preenche os elementos meio e resultado na medida em que, somente após a sua verificação, se pode censurar os outros dois (Silva *et al.*, 2018, p.26) e uma vez que podem estar a ser praticados atos ou negócios, com os fins referidos anteriormente, sem ter havido uma intenção de lesar o Estado. O elemento normativo diz respeito à reprovação pelo Direito da vantagem fiscal obtida. Por não estar estabelecido na lei, de forma clara, este elemento representa, aquando da aplicação da CGAA, um obstáculo devido à necessidade de demonstrar que o ato ou negócio em causa, apesar de estar conforme a letra da lei e ser aceite juridicamente, não está de acordo com a intenção do legislador. Por isso, os efeitos fiscais que o contribuinte visa devem ser rejeitados, impedindo a obtenção de determinada vantagem fiscal⁶². Por último, o elemento sancionatório não é mais nem menos que a consequência da aplicação da CGAA. Conforme Courinha (2004, p.211), este elemento “visa impedir a produção do resultado fraudulento, afastando, uma vez comprovados os

⁵⁹ Na sequência deste elemento, é relevante ter presente o que se entende por “vantagem fiscal”. Assim sendo somos remetidos para o ponto “ 1.2. Planeamento Fiscal” deste trabalho.

⁶⁰ Conforme o Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, Processo n.º 04255/10, de 15 de fevereiro de 2011.

⁶¹ Segundo Amorim C. (2014, p.47) “um dos critérios passíveis de ser utilizado na aferição da motivação fiscal será a aplicação do teste anglo-saxónico - o *Business Purpose Test*. Este teste consiste na avaliação das razões comerciais, financeiras e/ou económicas legítimas que levaram à conclusão de um negócio pouco habitual no âmbito da gestão normal da empresa”

⁶² Existem duas formas de apurar a intenção da lei. Courinha (2004, p.211) refere que esta “pode aferir-se nos elementos que revelam, de modo claro, a política assumida pelo órgão legislativo (...) ou na própria norma, no Código ou sector de tributação onde teve lugar a vantagem fiscal (...) não esquecendo quer a relevância dos princípios constitucionais, quer a interação com as normas especiais anti-abuso.”

requisitos da CGAA, os efeitos fiscais produzidos”. É de salientar que a aplicação desta norma não invalida o ato ou negócio no âmbito do código Civil.

Posto isto, a introdução da CGAA e o desenvolvimento dos seus pressupostos conferem à AT poder para desconsiderar os atos ou negócios jurídicos praticados pelos sujeitos passivos, assegurando a eficácia das normas do sistema fiscal. Esta é a redação que vigorava desde 2000.

2.3.1.1 O artigo 63.º do Código do Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)

Referimos que a aplicação da CGAA, ao contrário das cláusulas específicas⁶³, encontra-se subordinada, devido à sua estrutura, a um normativo próprio, nomeadamente, o artigo 63.º do CPPT. Este artigo regula todo o procedimento que a AT deve percorrer de modo a fundamentar a utilização da CGAA. Esta fundamentação passa por demonstrar que determinada intenção do sujeito passivo é abusiva. Para tal, de acordo com o n.º 3, a fundamentação do projeto e da decisão da aplicação da CGAA deve incluir, necessariamente: “ a) *A descrição do negócio ou ato jurídico celebrado ou do ato jurídico realizado e dos negócios ou atos de idêntico fim económico, bem como as normas de incidência que se lhes aplicam; b) A demonstração de que a celebração do negócio jurídico ou prática do ato jurídico foi essencial ou principalmente dirigida à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em caso de negócio ou ato com idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais.*”

Em conformidade com outros procedimentos, o sujeito passivo pode alegar outras razões e provas, de cariz não-fiscal, que levaram à celebração de um negócio ou à realização de um ato jurídico menos usual, exercendo o seu direito de audição⁶⁴. Para o efeito, o sujeito passivo dispõe de 30 dias a contar da notificação⁶⁵. A aplicação da CGAA, de acordo com o n.º 7, do artigo 63.º, carece de prévia e obrigatória autorização, dado o cumprimento do direito de audição, do dirigente máximo do serviço ou do funcionário delegado pelo mesmo. Caso o contribuinte solicite à AT informação vinculativa sobre os factos que tiveram na base da fundamentação esta possui 150 dias para responder. Caso contrário o disposto no n.º 1

⁶³ Como refere Ribeiro (2014, p.25) “a aplicação das normas específicas ocorre no âmbito de um procedimento inspetivo normal, instaurado e executado pela AT e que tem subjacente a violação de uma das normas em vigor”.

⁶⁴ Conforme o n.º 4, do artigo 63.º, do CPPT.

⁶⁵ Conforme o n.º 5, do artigo 63.º, do CPPT.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português:
análise de algumas normas

deixa de se aplicar e, portanto, a liquidação de tributos com base no disposto do n.º 2, do artigo 38.º, da LGT, perde efeito.

Ainda sobre este artigo, importa referir que em redações anteriores o n.º 3 consagrava um prazo de caducidade. Ou seja, o procedimento inerente à aplicação da CGAA podia ser instaurado no prazo de três anos a contar do início do ano civil seguinte ao da realização do negócio jurídico objeto das regras anti-abuso. Isto permitia, muitas vezes, utilizar um argumento contra a AT, quando esta abria o procedimento depois de decorrido o prazo de caducidade.

A aplicação da CGAA e do procedimento consignado neste artigo culminam pois na desqualificação dos efeitos fiscais que sucedem de práticas, mormente abusivas.

2.3.2. O artigo 6.º da Diretiva (UE) 2016/114, de 12 de julho de 2016

Dando continuidade a esta temática cabe agora analisar o que a Diretiva (UE) 2016/1164 consagra relativamente à regra geral anti abuso. Desta forma, no n.º 1, do artigo 6.º, é estipulado o seguinte: *“os Estados-Membros devem ignorar uma montagem ou série de montagens que, tendo sido posta em prática com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, não seja genuína tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes”*.

Assim, para efeitos da determinação da matéria coletável, os Estados-Membros devem desconsiderar a montagem ou série de montagens que não sejam postas em prática por razões comerciais válidas e que reflitam a realidade económica e, portanto, que não sejam genuínas. Além disto, prevê-se que a aplicação desta regra seja feita à montagem ou série de montagens realizadas com a finalidade principal, *ou uma das finalidades principais*, de obter um resultado fiscal mais favorável por via da não conformidade com o objetivo do direito fiscal aplicável.

Aquando da aplicação desta regra, a Diretiva sensibiliza para a consideração de todos os factos e circunstâncias relevantes para comprovar a não genuinidade das operações. Ou seja, até ao momento era, maioritariamente, utilizada a prova documental, agora, é possível recorrer a outras modalidades. Caso as montagens, ou série de montagens, não sejam consideradas nos termos do n.º 1 deste artigo, a matéria coletável é calculada de acordo com as disposições do direito nacional.

Este artigo determina, a nosso ver, um nível de proteção mais elevado contra esquemas de planeamento fiscal abusivo. O facto de deixar de ser necessário identificar

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

como finalidade principal a obtenção de uma vantagem fiscal concede às Administrações Tributárias, de cada Estado-membro, maior poder. Alargado o campo de ação desta regra, quaisquer negócios ou construções que se considerem abusivos, pela AT, poderão estar sujeitos aos termos da mesma e posterior desqualificação para efeitos fiscais. No entanto, esta regra poderá conduzir a alguns confrontos e preocupações.

Em primeiro, até que ponto a desqualificação, para efeitos fiscais, de um negócio por se ter identificado uma vantagem fiscal, como uma das principais finalidades, não transgride o direito à gestão empresarial ou a legitimidade para utilizar alternativas fiscais menos onerosas, estabelecidas nos códigos de cada Estado-membro. Isto porque a norma não é clara quanto ao facto de não se poder penalizar injustamente o contribuinte que, embora tenha tomado uma decisão por razões económicas legítimas obteve, entre outros benefícios, uma determinada vantagem fiscal.

Em segundo, continuamos com o problema da subjetividade de alguns conceitos, como é o caso de «razões comerciais válidas». Como vimos, a divergência de opiniões sobre o que se entende acerca de algumas noções gera alguma controvérsia e complexidade. Posto isto, haverá, provavelmente mais litigância e, por sua vez, mais custos, quer para os Estados, que dependerão de mais recursos para resolver estas situações, quer para as empresas, que veem as suas atividades privadas.

2.3.3. A Proposta de Lei n.º 177/XIII

A Proposta de Lei n.º 177/XIII salienta que é no âmbito da CGAA (artigo 38.º, da LGT) que a transposição da ATAD, para o direito interno, terá mais impacto. Além da alteração aos termos do n.º 2, do artigo 38.º da LGT, é proposto o aditamento de quatro números ao mesmo. Como seria de esperar, na sequência das alterações ao artigo 38.º, da LGT, também o artigo 63.º está sujeito a alteração.

Neste sentido, esta norma passa a dirigir-se, de uma forma mais ampla, “a quaisquer construções ou séries de construções que sejam realizadas com abuso das formas jurídicas ou que não sejam consideradas genuínas”⁶⁶, abrangendo esquemas ou operações desprovidas de razões económicas válidas que reflitam a sua substância económica. Ademais, deixa de ser necessário a identificação de uma vantagem fiscal como finalidade principal. Isto é, para desconsiderar fiscalmente qualquer construção basta que a obtenção de uma vantagem fiscal seja *uma das finalidades*, entre outras. Como sabemos uma das principais motivações dos

⁶⁶ Conforme Proposta de Lei n.º 177/XIII

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

contribuintes na tomada de algumas decisões prende-se com a redução da sua fatura fiscal. Contudo, por vezes, a obtenção desta é apenas um de diversos benefícios dos quais se tem proveito.

Questões relacionadas, por exemplo, com a eficiência de mão-de-obra mais especializada num determinado território, ou até mesmo características específicas de alguns países e mercados, levam à obtenção de vantagens económicas e, por sua vez, à tomada de algumas decisões, principalmente, na ótica da estratégia empresarial. Se uma empresa decidir criar uma subsidiária noutra ordenamento por considerar que obterá vantagens económicas, e se o mesmo estabelecer uma taxa de tributação mais baixa, terá, também, um benefício fiscal. Podemos considerar que esta é a alteração mais significativa à CGAA, pois, concede à AT maior poder para a desconsideração fiscal de operações, suscitando ao mesmo tempo alguma preocupação com a forma como a AT a virá a aplicar.

Ainda na sequência da transposição da ATAD é proposto que se passe a considerar todos os factos e circunstâncias relevantes. Portanto, o resultado da aplicação da CGAA poderá ser fundamentado com outros elementos, normativos ou não normativos, que sejam pertinentes para o caso além da prova documental. Isto poderá gerar situações muito delicadas como, por exemplo, saber que o contribuinte tem cadastro, ou possui uma relação familiar com outra parte ou pessoa pode, numa situação futura, promover juízos de valor contra o mesmo.

Além destes termos, prevê-se que nos casos em que “da construção ou série de construção tenha resultado a não aplicação de retenção na fonte com carácter definitivo ou uma redução do montante do imposto retido a título definitivo (...) considera-se que a vantagem fiscal se produz na esfera do beneficiário efetivo do rendimento”⁶⁷, procedendo-se à respetiva tributação na esfera destes, sem prejuízo das regras gerais de substituição tributária. Por fim, os juros compensatórios consagrados no artigo 35.º, da LGT, são majorados em 15 pontos percentuais caso se aplique a CGAA, sem prejuízo das normas consignadas no Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

Dada a subordinação da CGAA ao previsto no artigo 63.º do CPPT, também este estará sujeito a alterações. Deste modo, a fundamentação da decisão de aplicação deverá passar a ser incorporada pela:

- Descrição da construção ou série de construções que foram realizadas com abuso das formas jurídicas e assumidas como não genuínas;

⁶⁷ Conforme Proposta n.º 177/XIII.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

- Demonstração de que a construção ou série de construções teve como principal finalidade ou uma das principais finalidades a obtenção de uma vantagem fiscal não conforme com a intenção da lei;
- Identificação dos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica, assim como a indicação das normas de incidência que se lhes são aplicadas;
- Demonstração de que o sujeito passivo sobre o qual recairia a obrigação de efetuar a retenção na fonte, ou de reter um montante de imposto superior, tinha ou deveria ter conhecimento da construção ou série de construções, quando aplicável.

A liquidação de tributos com base na CGAA passa a depender, para além da audição prévia do contribuinte, nos termos da lei, da existência de um procedimento de inspeção dirigido ao beneficiário do rendimento e ao substituto tributário, quando se verifique o recurso às regras gerais de responsabilidade em caso de substituição tributária. Assim, quando a tributação ocorra tendo por base as regras gerais de responsabilidade, a aplicação da CGGA não prejudica o direito de regresso aplicável do montante do imposto retido e, bem assim, o direito do beneficiário de optar pelo englobamento⁶⁸ do rendimento, nos termos previstos na lei.

Sumariamente, na sequência da transposição da Diretiva (UE) 2016/1164 podemos aferir algumas alterações. Em relação à atual disposição, a norma deixa de ser dirigida aos atos ou negócios jurídicos e passa a referir-se à construção ou série de construções, podendo ser constituída por mais do que uma etapa ou parte. As grandes novidades coexistem:

- Na motivação do sujeito passivo – Deixa de ser necessário identificar a obtenção de vantagem fiscal como a finalidade principal;
- Na metodologia de análise – Passam a considerar-se outros elementos, normativos ou não, para fazer prova e fundamentar a aplicação da CGAA;
- Na caracterização da forma jurídica adotada pelo sujeito passivo – São desconsideradas as operações que por meio do abuso das formas jurídicas não sejam consideradas genuínas.

⁶⁸ A opção de englobamento prevista pode ser exercida pelo sujeito passivo através de requerimento remetido ao Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, no prazo de 120 dias a contar da data do conhecimento, ou da data em que for possível obter o conhecimento, do trânsito da decisão, quer administrativa quer judicial, das correções efetuadas.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

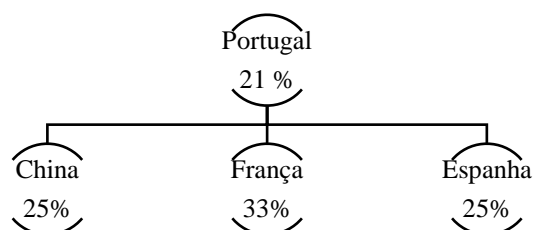
No que respeita às alterações ao procedimento de aplicação da CGAA, estas visam acomodar os ajustes feitos ao disposto no artigo 38.º da LGT. Nesta sequência, não se verificam alterações significativas à sua aplicação. De salientar, mais uma vez, o facto de continuar a existir alguma subjetividade em torno de alguns conceitos. Se na antiga redação da CGAA deparávamo-nos com a controvérsia gerada pelo conceito «substância económica», com a nova redação essa questão permanecerá, ao introduzir o conceito «razões económicas válidas», igualmente subjetivo. A atual redação da cláusula geral anti-abuso vem facilitar a aplicação da mesma pela AT. Contudo esta suscita algumas preocupações na medida em que poderá prejudicar, injustamente, alguns contribuintes, podendo até contrariar o que o próprio legislador europeu afirma na Diretiva sobre o facto de que “o contribuinte deverá dispor do direito de optar pela estrutura mais vantajosa do ponto de vista fiscal para as suas atividades comerciais”⁶⁹. Tudo dependerá da sua efetiva aplicação no terreno e das soluções que os tribunais derem aos possíveis litígios.

2.3.3.1. Exemplo prático

Dadas as alterações significativas ao disposto no artigo 38.º, n.º 2, da LGT, assume alguma relevância mostrar, através de um exemplo, o impacto das mesmas. Para o efeito vejamos o seguinte:

A empresa Alfa, sediada em Portugal, dedica-se à produção de calçado e detém filiais na China, em França e na Espanha. As taxas de imposto que vigoravam em 2018 constam na figura 1:

Figura 1- Estrutura do Grupo e as taxas de imposto relativas a cada ordenamento



Alfa é responsável pelos departamentos financeiro, recursos humanos, I&D, marketing e estratégia de todo o grupo. As suas filiais, bem como ALFA, dedicam-se à produção de sapatos.

⁶⁹ Conforme o preâmbulo da Diretiva (EU) 2016/1164.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

Em 2018, um estudo feito pela empresa portuguesa revela que a Irlanda (taxa de imposto: 12,5%), para além de possuir excelentes profissionais na área da tecnologia e sistema de informação, possui instrumentos e ferramentas informáticas bastante sofisticadas. Deste modo, decide criar uma nova filial à qual aloca as funções de I&D, Marketing e estratégia por considerar que esta será mais eficiente no desenvolvimento da imagem do produto, influenciando, positivamente, o volume de vendas.

A atividade desta nova filial permite gerar uma vantagem não fiscal equivalente a 5 milhões de euros. Por estar estabelecida num território onde a tributação é mais baixa acaba, também, por obter uma vantagem fiscal de 2 milhões de euros.

Assim, a possível apreciação fiscal seria:

- a) **Antes da transposição da Diretiva:** Uma vez que não estamos perante uma pura operação fiscal (a sua motivação principal é o aumento do volume de negócios), a AT não deve desconsiderar, através dos antigos termos da CGAA, esta operação. Pois, apesar de existir uma vantagem fiscal de 2 milhões de euros, por esta filial estar sujeita a uma taxa de tributação menor, existe clara substância económica. Portanto, pela antiga redação a CGAA não devia ser aplicada.
- b) **Após Transposição da Diretiva:** Deixando de ser necessário identificar a obtenção de uma vantagem fiscal como a essencial ou principal finalidade do negócio ou ato jurídico, a AT poderá, eventualmente, desconsiderar esta construção. Apesar de, subjacente à criação da filial na Irlanda, existirem razões económicas legítimas, existe, também, uma vantagem fiscal de 2 milhões de euros. Logo, com a nova redação podem suscitar-se questões complexas de aplicação, incrementando incerteza e litigância. Espera-se que razoabilidade e bom senso venham a imperar por parte de todos os agentes envolvidos. A nosso ver, no exemplo descrito, à operação não deve ser aplicada a CGAA caso a prova de substância económica seja coexistente.

O mesmo exemplo poderá ter resultados diferentes quando se aplica a antiga redação ou a que é proposta. Este exemplo procura evidenciar, como já referido, o maior poder que esta nova redação consagra às Administrações Tributárias pois, apesar de haver vantagens económicas existe, também, uma vantagem fiscal obtida que é relevante. Tal situação poderá conduzir a maior probabilidade de escrutínio e eventual aplicação da CGAA. Sobretudo num contexto de necessidade premente de receita fiscal. As questões de

enquadramento jurídico das operações, da prova documental (e de outra natureza) serão assim determinantes.

2.4 Lei n.º 32/2019, de 3 de maio

Para finalizar este capítulo, abordamos a Lei n.º 32/2019, aprovada no dia 15 de março e publicada, no Diário da República, no dia 3 de maio de 2019. Esta Lei transpõe a Diretiva, que temos vindo a analisar ao longo deste trabalho, para a ordem jurídica nacional, reforçando o combate às práticas de elisão fiscal.

Verificadas algumas diferenças, quando comparada com a Proposta de Lei n.º 177/XIII, torna-se importante comentá-las. Assim, em matéria de limitação à dedutibilidade dos gastos de financiamento verificamos uma divergência no que respeita à noção de EBITDA, concretamente no n.º 13, do artigo 67.º. Nesta sequência, o EBITDA considerado para efeitos fiscais corresponde ao lucro tributável (ou ao prejuízo fiscal) sujeito e não isento, adicionado dos gastos de empréstimos obtidos e das depreciações e amortizações que sejam fiscalmente dedutíveis. Na proposta de Lei, ao EBITDA eram adicionados os gastos de financiamento líquidos e as depreciações e amortizações que fossem aceites para efeitos fiscais e deduzidos os rendimentos não sujeitos ou isentos. O lucro tributável depende, por exemplo, dos gastos de financiamento líquidos e estes passam a ser adicionados ao mesmo para efeitos de apuramento do EBITDA (raciocínio circular). Isto suscita dúvidas, pelo que, com intuito de deixar claro o que se pretende, o legislador deveria objetivar melhor a redação da norma.

Relativamente à regra geral anti-abuso, a diferença entre os dois diplomas dá-se a respeito do artigo 63.º do CPPT, ao qual a aplicação da CGAA está subordinada. Neste sentido, a Lei acrescenta, no n.º 11, que a impugnação da liquidação de tributos, com base na aplicação da CGAA, é obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa⁷⁰. Caso o contribuinte se oponha à liquidação dos tributos que resultem da aplicação da CGAA, deve fazê-lo por via de reclamação graciosa. Esta será analisada pelo órgão periférico regional competente⁷¹, podendo dar ou não razão ao contribuinte. Esta obrigatoriedade não se previa

⁷⁰ Conforme o artigo 68.º, n.º 1, do CPPT, “O procedimento de reclamação graciosa visa a anulação total ou parcial dos atos tributários por iniciativa do contribuinte, incluindo, nos termos da lei, os substitutos e responsáveis.”

⁷¹ Conforme o artigo 75.º, n.º 1, do CPPT, “Salvo quando a lei estabeleça em sentido diferente, a entidade competente para a decisão da reclamação graciosa é o dirigente do órgão periférico regional da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação ou, não havendo órgão periférico regional, o dirigente máximo do serviço”

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

na proposta de Lei. Dadas estas pequenas alterações, não existe conformidade geral entre a Proposta de Lei e a Lei n.º 32/2019.

Tendo por base toda a análise que foi feita ao longo deste capítulo, no âmbito da regra da limitação dos juros e da CGAA, concluímos que o legislador fiscal português se antecipou em larga medida adotando, antes da existência da ATAD, grande parte das recomendações da OCDE em sede destas matérias. De um modo geral, os termos, tanto do CIRC como da LGT, já se encontram conforme o disposto na ATAD. Contudo, também verificámos que da transposição da ATAD decorrem algumas alterações às disposições legais estabelecidas no direito interno, sendo que umas são mais significativas do que outras.

Começando pela regra da limitação dos juros, as principais alterações dão-se no âmbito das noções de «gastos de financiamento» e «EBITDA». Como já referido, o primeiro conceito vê o seu domínio mais alargado. Desta forma, gastos de financiamento que anteriormente não se encontravam limitados, talvez por se considerar que não estavam relacionados com a obtenção de capital alheio, passam a estar sujeitos à restrição do artigo 67.º. Exemplo disso são os custos financeiros capitalizados no valor dos ativos.

O EBITDA também vê a sua noção modificada. Esta poderá suscitar algumas dúvidas visto que o apuramento do mesmo passa a ser feito com base no lucro tributável adicionado dos gastos de financiamento líquidos, depreciações e amortizações, dedutíveis para efeitos fiscais. Quanto a isto, damos conta de um problema que se prende com o facto de o lucro tributável depender da dedução de gastos de financiamento líquidos e que passam, agora, a ser adicionados ao mesmo para calcular o EBITDA para efeitos fiscais, carecendo, pois, esta regra de outra disposição. De notar que o legislador é reservado quanto à transposição de algumas regras. Como exemplo temos o limite fixo de 3M€ que a ATAD estabelece e que o legislador português não adota, mantendo-se o limite de 1M€. Isto pode ter a ver com as características do tecido empresarial português, como já referido. Outra disposição que Portugal podia ter incluído no direito interno é relativa ao limite temporal de reporte fiscal do excesso de gastos de financiamento. A ATAD possibilita aos EMs o reporte de excessos por um limite intemporal, pelo contrário, Portugal decide manter o limite até cinco anos posteriores. Estas são disposições que podem deixar algumas empresas prejudicadas quando comparadas com outras estabelecidas noutros EMs. Além disto, ao contrário da ATAD, o legislador não incorpora nenhuma regra que exclua os empréstimos obtidos para financiar um projeto de infraestruturas públicas de longo prazo considerado de interesse público.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

No que toca à CGAA, a principal alteração dá-se quanto à motivação do sujeito passivo, deixando de ser necessário verificar a obtenção de uma vantagem fiscal como a finalidade principal. Concede-se, assim, às Administrações tributárias um maior poder de atuação contra práticas abusivas que, para além de lesarem as receitas do Estado, podem violar alguns princípios do Direito. Apesar desta estipular níveis de proteção maiores contra estas práticas pode, no entanto, prejudicar o contribuinte e o seu direito legítimo de optar pela estrutura menos onerosa. Pois, mesmo que o contribuinte tome uma decisão em vista à obtenção de razões comerciais ou económicas legítimas, se a AT considerar que tal é abusivo e se desta decisão resultar, por coincidência ou não, uma vantagem fiscal, a CGAA pode ser aplicada. Claro é que a sua aplicação está sujeita a fundamentação e prova. Isto levantará, tal como referido, mais incerteza quanto ao planeamento fiscal. Ademais, continuamos com a presença de conceitos subjetivos como o de «razões económicas válidas». Portanto esperam-se períodos de maior litigância e mais custos que para o Estado quer para os contribuintes.

PARTE III - Estágio Curricular

3. Entidade de Acolhimento

3.1 Identificação

O presente relatório de estágio foi elaborado no âmbito da realização do estágio curricular na Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) – Direção de Finanças de Coimbra (DFC) – entre 4 de fevereiro de 2019 e 1 de julho de 2019.

3.2 Autoridade Tributária e Aduaneira

A Autoridade Tributária e Aduaneira, abreviadamente designada por AT, cuja orgânica é aprovada pelo Decreto-Lei n.º 218/2011, de 15 de dezembro, e regulada na Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro, é um serviço central do Ministério das Finanças (MF), integrado na administração direta do Estado, e dotada de autonomia financeira. Este organismo resultou da fusão de três outras entidades, nomeadamente, a Direcção-Geral dos Impostos (DGCI), a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) e a Direcção-Geral da Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DGITA).

No que respeita aos seus órgãos de gestão, a AT é dirigida por um diretor-geral, que exerce o cargo de direção superior de 1.º grau, e 12 subdiretores, que exercem o cargo de direção superior de 2.º grau. Nestes últimos incluem-se, ainda, o diretor do Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros (CEF), o diretor da Unidade de Grandes Contribuintes (UGC) e os diretores de finanças de Lisboa e Porto. Para além destes, constitui um órgão da AT o Conselho de Administração da Autoridade Tributária e Aduaneira⁷² (CAAT). Ademais, para a realização das suas atividades dispõe de duas unidades orgânicas desconcentradas, sendo uma regional e outra local. A primeira engloba as Direções de finanças e alfândegas e a segunda inclui os serviços de finanças, delegações e postos aduaneiros. O Anexo I, relativo ao organograma da AT, sintetiza e esquematiza a informação supracitada.

De acordo com o DL acima referido, era necessário repensar e reorganizar a estrutura do Estado com o intuito de lhe dar uma maior coerência e capacidade de resposta no desempenho das funções que tinha de assegurar. A fusão das três entidades representou, deste modo, a renovação da missão e dos objetivos da administração tributária e aduaneira,

⁷² Este órgão possui competências decisórias e consultivas, sendo constituído pelo diretor-geral, pelos subdiretores-gerais, pelo diretor do Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, pelo diretor da Unidade dos Grandes Contribuintes e pelos diretores de finanças de Lisboa e do Porto.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

assegurando uma maior coordenação na execução das políticas fiscais e garantindo uma eficiente alocação e utilização dos recursos existentes. Para mais, a nível orçamental, a criação da AT permitiu a redução de custos, pois simplificou a estrutura de gestão central, o reforço do investimento em sistemas de informação e a racionalização da estrutura de serviços regionais e locais.

Posto isto, refletindo a sua razão de ser, a AT tem por missão “administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia”⁷³.

Sendo assim, quanto aos imposto que incumbe à AT administrar e, por isso, quanto às suas atribuições, cabe-lhe, entre muitas outras, “assegurar a liquidação e cobrança dos impostos sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo, dos direitos aduaneiros e demais tributos que lhe incumbe administrar, bem como arrecadar e cobrar outras receitas do Estado ou de pessoas coletivas de direito público”⁷⁴, assim como, “exercer a ação de inspeção tributária e aduaneira, garantir a aplicação das normas a que se encontram sujeitas as mercadorias introduzidas no território da União Europeia e efetuar os controlos relativos à entrada, saída e circulação das mercadorias no território nacional, prevenindo, investigando e combatendo a fraude e evasão fiscais e aduaneiras e os tráficos ilícitos, no âmbito das suas atribuições”⁷⁵. É também da sua competência “exercer a ação de justiça tributária e assegurar a representação da Fazenda Pública junto dos órgãos judiciais”⁷⁶ e “informar os contribuintes e os operadores económicos sobre as respetivas obrigações fiscais e aduaneiras e apoiá-los no cumprimento das mesmas”⁷⁷.

O cumprimento destas atribuições deve pautar-se de acordo com alguns princípios, tais como o da legalidade, que implica a rigorosa observância do disposto na lei e o respeito pelas garantias dos contribuintes, o da flexibilidade organizativa, que pressupõe otimizar a adequação das unidades de trabalho aos objetivos a prosseguir em cada momento e o da desburocratização, que visa racionalizar os procedimentos administrativos relativos ao cumprimento das obrigações tributárias. Além destes, a AT rege-se, também, pelo princípio da desconcentração administrativa, relacionado com a delegação das tarefas operativas aos

⁷³ Conforme o artigo 2.º, n.º 1, do DL 218/2011, de 15 de dezembro.

⁷⁴ Conforme o artigo 2.º, n.º 2, alínea a), do Decreto-Lei n.º 218/2011, de 15 de dezembro.

⁷⁵ Conforme o artigo 2.º, n.º 2, alínea b), do Decreto-Lei n.º 218/2011, de 15 de dezembro.

⁷⁶ Conforme o artigo 2.º, n.º 2, alínea c), do Decreto-Lei n.º 218/2011, de 15 de dezembro.

⁷⁷ Conforme o artigo 2.º, n.º 2, alínea h), do Decreto-Lei n.º 218/2011, de 15 de dezembro.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

serviços periféricos e das tarefas de conceção, planeamento, regulamentação, avaliação e controlo aos serviços centrais, pelo princípio da valorização dos recursos humanos que tem como finalidade a motivação, qualificação e participação ativa dos trabalhadores e, por último, pelo princípio da coordenação interadministrativa, que tem em vista a coordenação institucional da AT com outras entidades, bem como com as administrações tributárias e aduaneiras de outros Estados.

De forma a seguir os princípios enunciados, a AT utiliza, sem prejuízo de outros previstos ou que possam vir a ser adotados, determinados instrumentos de gestão, avaliação e controlo. Ao abrigo do n.º 2, do artigo 7.º, do DL n.º 118/2011, de 15 de dezembro, esses instrumentos são:

- O plano estratégico plurianual - Proporciona o enquadramento estratégico para a atuação da AT ao assegurar a coerência e articulação das estratégias plurianuais com os programas definidos e reforçar a avaliação contínua do desempenho da AT.
- O plano de atividades (PNAITA)⁷⁸ – Contextualiza as diversas atividades a desenvolver ao longo do ano, estabelecendo objetivos e orçamentos, delineando as ações e afetando os recursos, que visam concretizar as linhas orientadoras da estratégia estabelecida, por forma a alcançar o cumprimento da sua missão.
- O Orçamento de Estado - Contém uma previsão discriminada das receitas e despesas do Estado, incluindo as dos fundos e serviços autónomos e o orçamento da segurança social.
- O relatório de atividades – Dá conhecimento das atividades realizadas ao longo do ano, comparando-as com os objetivos fixados no PNAITA com intuito de avaliar o grau de aproveitamento dos recursos que foram colocados à disposição da AT, bem como a eficácia das estratégias aplicadas.
- O plano de formação profissional – Define um conjunto de atividades que visam reforçar a qualificação dos trabalhadores.

⁷⁸ É elaborado, anualmente, pela Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária (DSPCIT), nos termos do n.º 2 do artigo 23º do RCPITA.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português:
análise de algumas normas

- O balanço social – Contém diversos indicadores (Rácio de trabalhadores por dirigente, índice de tecnicidade, taxa de admissões, Taxa de participação em ações de formação, ...) relativos aos recursos humanos.

Não podemos deixar de ter presente que uma estratégia bem formulada e eficazmente executada, bem como o traço de determinados objetivos, permite a identificação de um conjunto de prioridades para as quais deverão ser dirigidos os recursos disponíveis contribuindo, assim, para um melhor desempenho. Neste sentido, as funções atribuídas à AT são orientas para garantir a eficácia na gestão e cobrança fiscal e aduaneira, visando a minimização do *tax gap*⁷⁹, melhorar o serviço prestado aos contribuintes e operadores económicos, facilitando o cumprimento voluntário e apoiando a competitividade económica, reestruturar e flexibilizar a organização tendo em vista a sua adequação à evolução constante do contexto envolvente e reforçar a cooperação nacional e internacional ao nível fiscal e aduaneiro e garantir a proteção nacional e da UE.

Sobre a AT importa, igualmente, salientar que a origem das receitas de que esta dispõe, para a realização das suas atividades, podem ser próprias ou provenientes de dotações que lhe foram atribuídas no OE. De acordo com o artigo 8.º, n.º 2, do DL n.º 118/2011, de 15 de dezembro, englobam receitas próprias, a título de exemplo, “a participação constituída por uma percentagem das cobranças efetuadas pela AT a favor de outros organismos do Estado, da segurança social e da administração autónoma, o produto da venda de bens e serviços prestados a terceiros, incluindo a comissão de liquidação e cobrança de receitas de outras entidades, as importâncias provenientes do fornecimento de bens e serviços informáticos nas áreas das suas atribuições, o montante dos emolumentos e coimas cobradas nos respetivos serviços, das custas cobradas nos processos fiscais e aduaneiros, bem como de uma percentagem das receitas resultantes de ações de inspeção e de outras correções nos valores declarados pelos contribuintes (...) as receitas que por lei, contrato ou outro título lhe sejam atribuídas”. Relativamente às despesas suportadas pela AT, o artigo 9.º consagra que constituem despesas da AT as que resultam da prossecução das atribuições que lhe compete. Estas encontram-se sujeitas aos termos do artigo 9.º - A.

⁷⁹ Traduzido à letra *tax gap* refere-se à diferença fiscal, quer isto dizer que as atribuições da AT visam diminuir o quanto possível a diferenças que possa existir entre o imposto declarado pelo contribuinte e o imposto devido conforme o disposto legal.

3.2.1. Inspeção Tributária

Assegurar as atividades relacionadas com a inspeção tributária (IT) confere uma das competências mais importante atribuída às Direções de Finanças. Nesta ótica, é relevante abordar o que está subjacente à IT e ao respetivo procedimento. Uma vez que, o seu principal objetivo se traduz no combate à fraude e evasão fiscal, a atuação da IT deve assentar em duas componentes. A primeira, com caráter preventivo, tem como finalidade acompanhar a atividade e o cumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes, tentando sempre persuadir o contribuinte à regularização voluntária do imposto. A segunda, de natureza repressiva, visa identificar situações de negligência, de evasão ou fraude fiscal e, por consequência, apurar o imposto em falta.

Para operacionalizar estas componentes, o procedimento de IT passa por observar as realidades tributárias, verificar o cumprimento das mesmas e prevenir as diversas infrações tributárias⁸⁰. Para tal, e de acordo com o artigo 2.º, n.º 2, do RCPITA, a prossecução destes fins pode implicar que a atuação da Administração Tributária incida sobre:

- a) “A confirmação dos elementos declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;
- b) A indagação de factos tributários não declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;
- c) A inventariação e avaliação de bens, móveis ou imóveis, para fins de controlo do cumprimento das obrigações tributárias;
- d) A prestação de informações oficiais, em matéria de facto, nos processos de reclamação e impugnação judicial dos atos tributários ou de recurso contencioso de atos administrativos em questões tributárias;
- e) O esclarecimento e a orientação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários sobre o cumprimento dos seus deveres perante a administração tributária;
- f) A realização de estudos individuais, sectoriais ou territoriais sobre o comportamento dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários e a evolução dos sectores económicos em que se insere a sua atividade;
- g) A realização de perícias ou exames técnicos de qualquer natureza tendo em conta os fins referidos no n.º 1;

⁸⁰ Conforme o artigo 2.º, n.º 1, do RCPITA.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português:
análise de algumas normas

- h) A informação sobre os pressupostos de facto dos benefícios fiscais que dependam de concessão ou reconhecimento da administração tributária, ou de direitos que o sujeito passivo, outros obrigados tributários e demais interessados invoquem perante aquela;
- i) A promoção, nos termos da lei, do sancionamento das infrações tributárias;
- j) A cooperação nos termos das convenções internacionais ou regulamentos comunitários, no âmbito da prevenção e repressão da evasão e fraude;
- k) E quaisquer outras ações de averiguação ou investigação de que a administração tributária seja legalmente incumbida;”

3.2.1.1 Procedimento de inspeção tributária

O procedimento de inspeção tributária consagra-se no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro. Este espelha uma forma de procedimento tributário que “compreende toda a sucessão de atos dirigida à declaração de direitos tributários, designadamente:

- a) As ações preparatórias ou complementares de informação e fiscalização tributária;
- b) A liquidação dos tributos quando efetuada pela administração tributária;
- c) A revisão, oficiosa ou por iniciativa dos interessados, dos atos tributários;
- d) O reconhecimento ou revogação dos benefícios fiscais;
- e) A emissão ou revogação de outros atos administrativos em matéria tributária;
- f) As reclamações e os recursos hierárquicos;
- g) A avaliação direta ou indireta dos rendimentos ou valores patrimoniais;
- h) A cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial;”⁸¹

Sem prejuízo da informatização⁸² e desmaterialização de alguns atos, o procedimento de IT segue a forma escrita, sendo-lhe aplicável todos os princípios norteadores do exercício da atividade tributária.

⁸¹ Conforme o artigo 54.º, n.º 1, da LGT.

⁸² De acordo com o artigo 54.º, n.º 4, da LGT, os “documentos emitidos e os atos praticados por meios eletrónicos pela administração têm o mesmo valor legal dos documentos autênticos emitidos e dos atos praticados em suporte papel, desde que garantida a sua autenticidade, integridade, confidencialidade e

3.2.1.1.1 Princípios do procedimento de inspeção tributária

Os princípios aos quais o procedimento de IT obedece são, conforme o artigo 5.º, do RCPITA, o da verdade material, da proporcionalidade, do contraditório e, em último, o da cooperação. Isto é, no decorrer do procedimento inspetivo, a administração tributária deve adotar oficiosamente as iniciativas adequadas à revelação dos factos ocultos à realidade física e materialmente relevante. Além disto, as ações que integram este procedimento devem ser adequadas e proporcionais aos objetivos da IT.

O procedimento de IT conta, de igual modo, com um dever mútuo de cooperação, ou seja, “os serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais, as associações públicas, as empresas públicas ou de capital exclusivamente público, as instituições particulares de solidariedade social e as pessoas coletivas de utilidade pública” estão sujeitas ao dever de cooperação com a IT.

Além destes, tendo em conta o disposto na LGT, o procedimento de IT deve ainda obedecer ao princípio do inquisitório⁸³ e da participação⁸⁴. Com base no primeiro, a AT deve realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material. O segundo concede a participação do contribuinte na formação das decisões que lhes digam respeito. Esta participação pode efetuar-se mediante o direito de audição⁸⁵ de que este dispõe. Caso este direito não seja exercido no prazo de 15 dias, podendo este ser alargado pela administração até o máximo de 25 dias, é feita a liquidação do imposto pelos serviços centrais.

3.2.1.1.2 Classificação do Procedimento de inspeção tributária – Lugar, âmbito e extensão.

O procedimento de IT pode ser classificado em função do lugar⁸⁶ da sua realização ou, em função do seu âmbito e extensão⁸⁷ e, portanto, em função dos fins que os serviços da AT visam alcançar.

Em função do lugar de realização, o procedimento de IT pode classificar-se em interno, quando os atos de inspeção se efetuam exclusivamente nas instalações da

conservação de acordo com os requisitos legais e regulamentares exigíveis pelo Sistema de Certificação Eletrónica do Estado.”

⁸³ Conforme o artigo 58.º, da LGT.

⁸⁴ Conforme o artigo 60.º, da LGT.

⁸⁵ Ver artigo 60.º, n.º 1, da LGT.

⁸⁶ Ver artigo 13.º, alínea a) e b), do RCPITA.

⁸⁷ Ver artigo 14.º, do RCPITA.

administração tributária por via da análise formal e de coerência dos documentos obtidos para o efeito, ou externo, quando os atos de inspeção se efetuarem, total ou parcialmente, em instalações dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários. Caso haja lugar a um procedimento de IT externo este está subordinado ao disposto no artigo 49.º, do RCPITA, que estabelece que o sujeito passivo ou obrigado tributário deve ser notificado com uma antecedência mínima de 5 dias em relação ao início do procedimento.

Quanto ao seu âmbito, o procedimento de IT pode ser geral ou parcial. Isto é, quando tiver por objeto a situação tributária global ou o conjunto dos deveres tributários do contribuinte ou demais obrigados tributários, o procedimento é considerado geral ou polivalente. Pelo contrário, quando abranja apenas algum, ou alguns, tributos ou deveres dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários, o procedimento é considerado parcial ou univalente. De acordo com o artigo 14.º, n.º 3, do RCPITA, o procedimento inspetivo, relativamente à sua extensão, pode englobar um ou mais períodos de tributação.

É de salientar que, o artigo 15.º, do RCPITA, estabelece que “os fins, o âmbito e a extensão do procedimento de IT podem ser alterados durante a sua execução”. Para o efeito, a entidade que tiver ordenado tais alterações deverá fazê-lo mediante despacho fundamentado, cabendo-lhe ainda notificar a entidade inspecionada.

3.2.1.1.3 Competências e funções no âmbito do procedimento de inspeção tributária

Os atos de inspeção tributária são da competência da UGC, relativamente aos sujeitos passivos considerados como grandes contribuintes, das direções de serviços de inspeção tributária, concretamente as áreas de inspeção que as constituem e quanto aos sujeitos passivos que sejam selecionados no âmbito das suas competências e, por fim, das unidades orgânicas desconcentradas, relativamente aos contribuintes com domicílio fiscal na sua área territorial.

Neste contexto, estão qualificados a exercer o procedimento de IT o pessoal técnico da área da inspeção tributária e aduaneira⁸⁸, os funcionários de outras categorias técnicas da administração tributária (especialistas em auditoria, informática e engenheiros)⁸⁹ e outros funcionários designados pelo diretor-geral da AT⁹⁰.

⁸⁸ Conforme o artigo 19.º, n.º 1, a), do RCPITA.

⁸⁹ Conforme o artigo 19.º, n.º 1, b), do RCPITA.

⁹⁰ Conforme o artigo 19.º, n.º 1, c), do RCPITA.

3.2.1.1.4 Prazos do procedimento de inspeção de tributária

Nos termos do artigo 36.º, do RCPITA, o procedimento de IT pode iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos ou do procedimento sancionatório, pelo que, deve ser concluído no prazo máximo de 6 meses a contar da notificação do seu início. Contudo, este prazo pode ser alargado por mais dois períodos de 3 meses, mediante verificação de algumas circunstâncias⁹¹.

O prazo para conclusão do procedimento de IT pode ser suspenso caso se verifiquem os termos do artigo 36.º, n.º 5, do RCPITA. Esta suspensão exige que o sujeito passivo seja notificado quanto ao início da mesma.

3.2.1.1.5 Confidencialidade: o dever de sigilo

Um importante dever no contexto da inspeção tributária refere-se ao sigilo. Os funcionários e agentes da administração tributária estão obrigados a guarda sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes que obtenham no âmbito do procedimento de IT. Este dever não prejudica os deveres legais de comunicação a outras entidades públicas. É ainda estabelecido pelo artigo 22.º, n.º 3, do RCPITA, que o presente dever não cessa quando há lugar ao termo das funções.

3.2.2. Infrações tributárias

Outro ponto importante que deve ser abordado no contexto dos tópicos precedentes, de uma forma superficial para não nos afastarmos do objeto deste capítulo, refere-se às infrações tributárias. Estas encontram-se celebradas no RGIT, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 05 de junho, que reforça as garantias do contribuinte e a simplificação processual, reformula a organização judiciária tributária e estabelece um novo regime geral para as infrações tributárias.

Segundo o artigo 2.º, n.º 1 do RGIT, representa infração tributária “todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior”, sendo que esta pode constituir uma contraordenação, um crime⁹² ou ambos em simultâneo. Caso se verifique o último caso o agente é punido a título de crime.

Como contraordenação⁹³ (tributária ou fiscal), entre outras, podemos destacar a recusa de entrega, exibição ou apresentação de documentos e mercadorias, a falta ou atraso

⁹¹ Ver artigo 36.º, n.º 3, do RCPITA.

⁹² Na presença de crime são seguidas as disposições do Código Penal, do Código de Processo Penal e respetiva legislação complementar.

⁹³ Ver artigo 108.º a 129.º do RGIT.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

de entrega, exibição ou apresentação de documentos ou de declarações, a falta de entrega da prestação tributária, a falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes (quando não punido por fraude fiscal) e a inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes.

Já a título de crime⁹⁴ podemos destacar a burla tributária, a frustração de créditos, o contrabando, a fraude no transporte de mercadorias em regime suspensivo, a fraude e a associação criminosa.

O apuramento das infrações tributárias cometidas pelo contribuinte resulta do procedimento de IT e constam no auto de notícia levantado aquando da realização do relatório final. O auto de notícia é reencaminhado para a divisão de cobrança, que procede, então, à realização do documento de cobrança.

3.3 Direção de Finanças de Coimbra

A Direção de Finanças de Coimbra (DFC) é uma unidade de carácter regional⁹⁵ que segue os princípios e objetivos adotados pela AT. Conforme o artigo 43.º da Portaria 320-A/2011, de 30 de dezembro, as várias direções de finanças encontram-se incorporadas em diferentes grupos. A DFC integra o Grupo II⁹⁶.

No que toca às respetivas competências, estas estão reguladas no artigo 36.º da Portaria 320-A/2011, de 30 de dezembro, cabendo à DFC:

- a) Executar os procedimentos técnicos e administrativos relativos à gestão tributária para os quais sejam competentes;
- b) Assegurar as atividades e recursos inerentes para a arrecadação dos impostos e outros tributos;
- c) Garantir as atividades relacionadas com a inspeção tributária, desenvolvendo os procedimentos de investigação das irregularidades fiscais necessários ao combate da evasão e fraude fiscal;
- d) Assegurar as atividades relacionadas com a justiça tributária, desenvolvendo os procedimentos inerentes à conflitualidade fiscal suscitada pelos contribuintes ou resultante do incumprimento das obrigações fiscais;

⁹⁴ Ver artigo 87.º a 105.º do RGIT.

⁹⁵ Conforme o artigo 35º, n.º 2, alínea g), da Portaria nº 320-A/2011, de 30 de dezembro.

⁹⁶ Conforme o artigo 43º, n.º 1, alínea b), da Portaria nº 320-A/2011, de 30 de dezembro.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

À semelhança da AT, também a DFC compreende uma estrutura orgânica (Anexo II). É, pois, constituída pelo diretor de finanças, pela diretora adjunta e por quatro divisões, designadamente:

- Divisão de Tributação e Cobrança (DTC)
- Divisão de Justiça Tributária (DJT)
- Divisão de Planeamento e Coordenação (DPC)
- Área de Inspeção Tributária
 - Divisão de Inspeção Tributária I
 - Divisão de Inspeção Tributária II

Além destas divisões, a DF de Coimbra é integrada ainda pela Equipa de Análise Interna da Inspeção Tributária (EAIIT), pelo Serviço de Apoio Técnico Ação Criminal (SATAC) e pelo Serviço de Planeamento Gestão e Apoio à Inspeção Tributária (SPGAI).

3.3.1. Divisão de Tributação e Cobrança

A DTC tem como principais atribuições garantir os procedimentos necessários à efetiva cobrança dos tributos fiscais e aduaneiros, gerir a conta corrente dos contribuintes, bem como assegurar os procedimentos de arrecadação das receitas tributárias. Para desempenhar as funções que lhe são atribuídas, esta divisão é constituída por três equipas. Uma delas, designada de CAT, compreende o Centro de Atendimento Telefónico. As outras são responsáveis pela tributação e cobrança de impostos sobre o rendimento e sobre a despesa (Equipa A) e sobre o património (Equipa B).

3.3.2. Divisão de Justiça Tributária

A DJT é uma divisão à qual cabe assegurar a coordenação, gestão e execução dos procedimentos e processos relativos à justiça tributária, nas áreas de execução e infrações tributárias e aduaneiras. Esta divisão dispõe de três equipas para desempenhar as devidas funções. São elas a equipa do Contencioso Administrativo (Equipa A), a equipa da Representação da Fazenda Pública (Equipa B) e a equipa da Gestão dos Créditos Tributários (Equipa C).

3.3.3. Divisão de Planeamento e Coordenação

A DPC, como o próprio nome indica, planeia, coordena e operacionaliza as propostas aprovadas. Ou seja, esta assegura a elaboração e divulgação dos instrumentos de gestão, controla a sua execução e fomenta a implementação de iniciativas com intuito de

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português:
análise de algumas normas

melhorar, continuamente, o desempenho e qualidade dos serviços da AT, a nível distrital. À semelhança das divisões anteriores, para cumprir com as suas atribuições, esta dispõe de dois serviços: Serviço de Planeamento e Coordenação e Apoio Técnico/Sistemas (SPC AT/S) e Secção de Apoio Administrativo (SAA). Esta divisão é, ainda, constituída por uma unidade orgânica autónoma, o Posto de Atendimento da AT na Loja do Cidadão, em Coimbra.

3.3.4. Divisão da Inspeção Tributária

A área da inspeção tributária acolhe duas divisões (Divisão de Inspeção Tributária I e II), cada uma delas, estruturada por equipas setoriais. Ou seja, as equipas de inspeção estão constituídas de acordo com o código de atividade económica (CAE). Estas têm a seu cargo a inspeção de contribuintes singulares e coletivos pertencentes a agrupamentos de setores de atividade económica e definidos por despacho do diretor de finanças.

Ora assim, a área da inspeção é composta por oito equipas, pelo que, as equipas 11 (Têxtil Couro e Madeira), 12 (Comércio por Grosso e a Retalho), 13 (Construção I) e 14 (Construção II) compreendem a DIT II e as equipas 21 (Alimentar), 22 (Comércio e Reparação Automóvel), 23 (Transportes e Serviços) e 24 (Indústria Extrativa e Transformadora) a DIT I.

Cada divisão de inspeção é dirigida por um chefe de divisão. O mesmo acontece com as equipas que as integram, ou seja, cada equipa possui um coordenador.

3.3.5. Equipa de Análise Interna da Inspeção Tributária

A EAIIT analisa os documentos que dão entrada no serviço, na área da inspeção tributária, procedendo à avaliação e verificação do cumprimento das obrigações tributárias através da utilização procedimentos de controlo interno. Ademais, cabe-lhe ainda organizar e proceder ao encaminhamento de todo o expediente relacionado com a área funcional da inspeção tributária, incluindo o SATAC, receber e organizar os processos referentes ao procedimento de revisão⁹⁷ e colaborar com a DPC no arquivo de documentos relativos à inspeção tributária.

3.3.6. Serviço de Apoio Técnico Ação Criminal

Ao SATAC incumbe combater o crime fiscal e aduaneiro, assim como, situações de evasão e fraude fiscal. Este combate é realizado mediante o apuramento da situação

⁹⁷ Estabelecido nos artigos 91.º e 92.º da LGT.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português:
análise de algumas normas

tributária dos contribuintes, particularmente, por via da averiguação de denúncias ou participações e da obtenção de provas relativas a potenciais crimes tributários, quando existam indícios de evasão ou fraude fiscais, por omissão de declarações, inexistência, viciação ou ocultação de informação contabilística ou outros elementos de suporte de factos tributários. A este serviço pertence, também, instaurar ou instruir processos de inquérito nos termos dos artigos 40.º e 41.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

3.3.7. Serviço de Planeamento, Gestão e Apoio à Inspeção (SPGAI)

Por ter sido a equipa que me acolheu durante o estágio curricular e por ter acompanhado as tarefas desenvolvidas no âmbito das suas atribuições importa atribuir-lhe maior importância. Neste sentido, fazem parte das suas competências:

- a) Elaborar e acompanhar o Plano Regional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira (PRAITA⁹⁸), os programas de inspeção considerados mais adequados e a respetiva seleção de contribuintes a inspecionar, bem como preparar instruções uniformizadoras da atividade inspetiva;
- b) Preparar e acompanhar protocolos com outras entidades, designadamente com as câmaras municipais, com vista a disponibilizar informação relevante para o controlo tributário;
- c) Dar apoio, nos casos mais complexos, na análise de contabilidades e sistemas informatizados, implementando e difundindo junto dos inspetores técnicas de auditoria com o apoio de meios informáticos;
- d) Executar procedimentos inspetivos prospetivos com vista à definição de orientações da IT;
- e) Proceder à avaliação e análise estatística no âmbito da inspeção distrital e elaborar os mapas necessários ao controlo do serviço efetuado pela IT distrital;
- f) Atualizar permanentemente a informação de apoio à ação inspetiva, designadamente os CAE's imputados a cada equipa setorial, que anualmente deverão ser objeto dos ajustamentos considerados necessários, decorrentes da experiência na execução do plano de atividades;

⁹⁸ De acordo com o artigo 25.º, do RCPITA, o PRAITA constitui o plano de atividades que servem de base à atuação dos funcionários e equipas de inspeção nas respetivas áreas territoriais. Este plano deve ser realizado com base no PNAITA.

- g) Realizar quaisquer outras tarefas de natureza técnica ou administrativa que lhe sejam cometidas por lei ou por determinação superior;

3.3.7.1 Seleção de Contribuintes

Como vimos no ponto anterior, uma das competências atribuídas ao SPGAI prende-se com a elaboração e acompanhamento dos programas de inspeção mais adequados ao alcance dos objetivos previstos, bem como, com a seleção de contribuintes a inspecionar.

A referida seleção pressupõe a identificação dos contribuintes e demais obrigados tributários sujeitos a um procedimento de IT, tendo por base os programas, critérios e ações definidos pelo PNAITA. Assim, à luz do artigo 27.º, n.º 1, do RCPITA, a seleção de contribuintes para efeitos inspetivos deve ter em conta:

- a) A aplicação de critérios objetivos definidos pelo PNAITA;
- b) A aplicação de critérios que, não estando previsto no PNAITA, decorram de orientações a nível comunitário ou internacional ou que sejam definidos pelo Diretor-Geral da AT conforme as necessidades conjunturais de prevenção e eficácia da IT;
- c) A participação ou denúncia, se apresentadas em conformidade com as disposições legais;
- d) A verificação de desvios significativos no comportamento fiscal dos sujeitos passivos perante os parâmetros da normalidade que caracteriza a sua atividade ou situação patrimonial; (LGT, n.º 88º e seguintes)

Na impossibilidade de se fiscalizarem todos os contribuintes, por carência de meios, a seleção, efetuada nesta equipa, representa uma importante etapa no procedimento da IT, pondo em evidência os contribuintes que, reunindo os critérios definidos no PNAITA, apresentam maior risco de evasão. Assim sendo, faz todo o sentido a existência de uma seleção criteriosa de contribuintes, até para uma alocação de recursos eficiente.

3.3.7.2 Análise interna da situação tributária do contribuinte sujeito a inspeção e tratamento de informação

Uma vez selecionado o contribuinte, deve-se verificar todas as declarações entregues para aferimento da veracidade das mesmas. Nesta fase da IT, o inspetor tributário procura recolher todos os elementos relevantes e necessários à obtenção de uma informação mais clara acerca da situação tributária do contribuinte. De acordo com o artigo 55.º, “ a recolha de elementos no âmbito do procedimento de inspeção deve obedecer a critérios

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

objetivos e conter: a) a menção e identificação dos documentos e respetivo registo contabilístico, com indicação, quando possível, do número e data do lançamento, classificação contabilística, valor e emitente; b) a integral transcrição das declarações, com identificação das pessoas que as profiram e as respetivas funções, sendo as referidas declarações, quando prestadas oralmente, reduzidas a termo;”.

Para obter a comprovação da veracidade do conteúdo das operações realizadas e registadas e valores declarados pelo contribuinte, o inspetor tributário procede à análise documental, normalmente, dos documentos contabilístico e do dossier fiscal que dizem respeito ao contribuinte ou à sua atividade. Com a mesma finalidade e ainda para verificar eventuais irregularidades e proceder à respetiva correção, para efeitos da determinação do lucro tributável, o inspetor tributário dispõe de várias ferramentas e programas informáticos, nomeadamente *softwares*, que lhe permitem, também, cruzar outras informações.

Importa salientar, que todo o procedimento de IT é determinado por Despacho ou Ordem de Serviço (OI). O despacho determina a prática do ato, pelo que, é aberto quando a ação de inspeção tem por objetivo a consulta, recolha e cruzamento de elementos, o controlo de bens e serviços, o controlo de sujeitos passivos não registados e a contagem e valorização de inventários. A OI destina-se ao controlo da situação tributária do sujeito passivo e tem por objetivo, mandar os inspetores para a execução das tarefas que dela constarem, bem como credenciar⁹⁹ os mesmos junto dos contribuintes que vão ser objeto de ação inspetiva. Esta deverá conter os elementos estabelecidos no artigo 46.º, n.º 3, do RCPITA.

Como vimos, o procedimento de IT pode ser externo ou interno, e no caso de ser externo o contribuinte deve ser notificado. Contudo independentemente desta classificação, feita a análise dos elementos relevantes e as devidas diligências acerca da situação tributária do contribuinte, ou seja, feita a análise interna, o inspetor tributário procede à realização do projeto de relatório onde constam todos os factos apurados e as devidas correções às irregularidades encontradas, sendo que estas devem estar devidamente fundamentadas nos termos da lei. Posteriormente, em conformidade com o princípio da informação, este documento é enviado para o contribuinte e, como já referido, este dispõe de um prazo entre 15 e 25 dias para exercer o seu direito de audição, que, se exercido, será apreciado antes da elaboração do relatório final. O relatório final deve obedecer ao disposto no artigo 62.º, n.º 3, do RCPITA. Juntamente com este, é levantado um auto de notícia, onde constam as

⁹⁹ Conforme o artigo 46.º, do RCPITA.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

infrações tributárias cometidas, e feito um documento de correção, isto é, uma declaração oficiosa, que servirá de base à liquidação do imposto em falta.

Por fim, o relatório é notificado, através de carta registada, ao contribuinte no prazo de 10 dias e considera-se concluído o procedimento de inspeção tributária. As fases seguintes são da competência de outras equipas.

3.4 Tarefas desenvolvidas ao longo do estágio

O estágio curricular realizado na AT teve como objetivo proporcionar uma primeira abordagem a nível profissional que permitisse o contacto direto com vertentes objetivas do mercado de trabalho. Neste sentido, ao longo deste estágio foram adquiridos conhecimentos e experiências no campo profissional e de relacionamento humano e desenvolvidas competências e capacidades de utilização de instrumentos teóricos e metodologias adequadas ao tratamento de determinados problemas reais.

Cabe atribuir especial atenção ao primeiro dia de estágio que envolveu a visita guiada às instalações da Direção de Finanças de Coimbra, na qual foram apresentadas as diversas equipas que a integram, bem como, os funcionários/inspetores que as compõem. Durante a visita foram dadas explicações alusivas às principais características e funções de cada equipa e só assim foi possível estabelecer o primeiro contacto com todos as pessoas que constituem esta entidade e que, desde logo, mostraram a sua generosidade e disponibilidade para ajudar no que fosse necessário.

O primeiro mês, caracterizou-se pela sua componente teórica, tendo sido direcionado para o conhecimento e visão global das atribuições, da estrutura orgânica, das competências e funcionamento da AT, bem como, da DFC. Para tal, procedeu-se à leitura e análise de alguns diplomas legais, assim como, de outros documentos aos quais as atividades da DFC obedecem. Ora, enquanto diplomas legais, podemos destacar o DL n.º 117/2011, de 15 de dezembro, que aprova a Lei orgânica do Ministério da Finanças, o DL n.º 118/2011, de 15 de dezembro, que aprova a orgânica da AT, a Portaria 320–A/2011, de 30 de dezembro, que celebra a estrutura nuclear da AT e as competências das respetivas unidades orgânicas e fixa o limite máximo de unidades orgânicas flexíveis e alguns códigos nacionais, tais como: a LGT, o CIRC, o CPPT, o RCPITA e o RGIT. Quanto a outros documentos e relatórios, foi dada especial atenção ao PNAITA, ao PRAITA e ao plano estratégico.

A contínua integração no SPGAI permitiu acompanhar o trabalho diário dos inspetores que a integram e, por consequência, a gradual participação nas atividades desenvolvidas por esta equipa. Este processo de adaptação prendeu-se, numa primeira fase,

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

com as várias explanações alusivas a diversos pormenores e conceitos relacionados com o procedimento de IT, aos quais se dá especial importância no decorrer do mesmo. A compreensão das diversas normas fiscais aplicadas pelos inspetores, com os fins referidos nos pontos anteriores, facilitaram a sua interpretação e aplicação a situações reais. Ademais, foi possível estabelecer o primeiro contacto com matérias que nunca havia estudado e lido, originando, desde já, uma mais-valia neste estágio.

Tive ainda a oportunidade de perceber a importância dada ao dossier fiscal e a forma como é organizada a documentação relativa aos sujeitos passivos, solicitada previamente pelo inspetor responsável pela inspeção. Deste modo, pude participar na organização de todos os documentos relevantes e no reencaminhamento do expediente relacionado com as divisões de IT e SATAC.

Além destas, assisti às variadas funções que os *softwares* e aplicações, que a DFC utiliza, possuem com fim à prossecução das suas atividades. Estas revelam-se de extrema importância, visto que, permitem analisar toda a informação, por via de técnicas de auditoria assistidas por computador (TAAC), relativa aos contribuintes. Através destas é possível verificar a entrega, ou não, das obrigações declarativas dos contribuintes, o património detido pelos sujeitos passivos, bem como os impostos a que este se encontra obrigado. Facultam, também, informações acerca da existência de importações/exportações e transações intracomunitárias, do cadastro e possíveis dívidas fiscais dos contribuintes, entre outras informações relevantes. Equiparados a estas funções e na medida em que representam uma ferramenta de auxílio essencial na atividade dos inspetores tributárias estão os programas. Estes estão direcionados para a seleção de contribuintes a inspecionar, pelo que, juntamente com outras informações recolhidas permitem listar os sujeitos passivos conforme os critérios de seleção estabelecidos previamente. Como já vimos, a seleção de contribuintes representa um passo fulcral do procedimento de IT, sendo que pode apresentar um carácter preventivo ou um carácter corretivo.

No decorrer do estágio tive ainda a possibilidade, no âmbito da formação dos inspetores tributários, de assistir aos diversos seminários e workshops realizados nas instalações da DFC por videoconferência. Estas incidiram sobre diversas temáticas nas quais estão incluídas questões atuais e diversas alterações legislativas. Não desvalorizando outras, a que se revelou de maior interesse, como seria de esperar, foi a relativa ao planeamento fiscal abusivo e à transposição da Diretiva (UE) 2016/1164, do Conselho de 12 de julho.

3.4.1. Análise crítica ao estágio curricular

O estágio curricular realizado na DFC pautou-se, na sua essência, pela perceção e análise de novas realidades. Apesar de não ter sido o meu primeiro contacto com o mundo profissional, este representou uma importante etapa no meu desenvolvimento pessoal, intelectual e profissional na medida em que permitiu o aperfeiçoamento e consolidação de conhecimentos teóricos, que havia adquirido noutros contextos, a abordagem de novas temáticas com as quais, ainda, não tinha lidado, e a crescente integração num ambiente profissional caracterizado pelo trabalho em equipa, pela cooperação, pela boa disposição e partilha de conhecimentos.

É de salientar toda a disponibilidade e apoio demonstrado no decorrer do estágio, nomeadamente, pela Dra. Rosa Zenóglia Lopes, supervisora de estágio e Diretora Adjunta da DFC, pelo Dr. Paulo Pastilha, coordenador de equipa, e todos os inspetores do SPGAI, para a realização deste relatório, bem como, para a construção de uma boa relação pessoal. Tal cooperação e capacidade de integrar pessoas externas facilitou todo o processo de adaptação, permitindo, assim, recolher todos os dados necessários para a elaboração deste relatório e o esclarecimento de qualquer questão ou dúvida. Dar ênfase, também, aos meios disponibilizados para a obtenção de conhecimentos fundamentais no âmbito deste trabalho e recolha de dados sobre a temática tratada, como os vários livros e documentos da AT e os *softwares* a que tive acesso.

Enquanto pontos negativos, destaco o facto de não ser possível acompanhar o inspetor tributário numa ação externa. Contudo, compreendo o fundamento desta impossibilidade, dado que, o procedimento de inspeção tributária, para além de envolver o tratamento de dados e informações do foro pessoal e, portanto, sigilosas, depende da credenciação dos funcionários e do porte de cartão profissional. Não cumprindo estes requisitos, aquando da inspeção ao contribuinte, a falta de credenciação e cartão profissional pode ser usada como argumento contra a AT e, assim, prejudicar o resultado ou efeito do procedimento de IT instaurado pelo inspetor competente, podendo muitas vezes levar a casos litigiosos.

De grosso modo, o balanço deste estágio é positivo tanto por representar uma importante etapa para a obtenção do grau de mestre em contabilidade e finanças, como, por constituir todo um processo de aprendizagem, ao qual estive sempre disposta.

3.5 Dados estatísticos nacionais sobre a inspeção ao planeamento fiscal abusivo

No contexto deste relatório, é relevante recolher e tratar alguns dados estatísticos alusivos ao planeamento fiscal abusivo. Assim, este ponto é direcionado para a análise dos mesmos.

3.5.1. Número de procedimentos instaurados com o código relativo ao planeamento fiscal abusivo (PFA)

Tabela 3- N.º processos com evidência de PFA por distrito desde 2012 (janeiro) – 2019 (27 de maio)

DISTRITO	N.º Procedimentos	%
Lisboa	186	63,92%
Aveiro	43	14,78%
Porto	19	6,53%
Braga	13	4,47%
Setúbal	12	4,12%
Castelo Branco	3	1,03%
Coimbra	3	1,03%
UGC	3	1,03%
Beja	2	0,69%
Bragança	2	0,69%
Viseu	2	0,69%
Guarda	1	0,34%
Leiria	1	0,34%
Santarém	1	0,34%
TOTAL	291	100%

Fonte: Elaboração própria com base Anexo III

Da análise dos dados estatísticos recolhidos podemos concluir que, a nível nacional, entre janeiro de 2012 e maio de 2019, foram abertos 291 procedimentos de inspeção tributária com o código relativo ao PFA. Lisboa é o distrito com número mais significativo, representando 64% da totalidade de procedimentos instaurados no âmbito do PFA. A seguir temos Aveiro e Porto, com 43 e 19 procedimentos abertos com este código, o que representa 15% e 7% da totalidade. No fim da lista, encontram-se os distritos de Santarém, Leiria e Guarda com apenas um procedimento de inspeção instaurado, o que se traduz numa fatia equivalente a 0,34% da totalidade de procedimentos inspetivos com código do PFA.

3.5.2. Valor das correções à matéria coletável (MC)

Tabela 4 - Correções à matéria coletável

DISTRITO	Valor da correção à MC	%
Lisboa	26 015 694,83 €	37,62 %
Aveiro	17 586 449,72 €	25,43 %
Porto	12 207 834,74 €	17,66 %
Setúbal	11 277 508,92 €	16,31 %
Leiria	761 644,81 €	1,10 %
Beja	544 416,91 €	0,79 %
Braga	395 453,76 €	0,57 %
UGC	356 216,66 €	0,52 %
Total	69 145 220,35 €	100%

Fonte: Elaboração própria com base no Anexo III

Quanto ao montante de correções efetuadas à matéria coletável, mais uma vez, verificamos o maior valor no distrito de Lisboa. Isto pode dever-se, ao maior número de procedimentos de IT instaurados, bem como, ao mercado que constitui este distrito. Os distritos de Castelo Branco, Coimbra, Bragança, Viseu e Guarda não constam nesta tabela pelo facto de, entre os procedimentos de IT instaurados com o código do PFA, não apresentarem correções à matéria coletável.

3.5.3. Valor das correções ao imposto

Tabela 5 - Correção ao montante de imposto

DISTRITO	Valor da correção ao montante de imposto	%
Lisboa	19 802 276,65 €	51,03 %
Castelo Branco	10 456 321,00 €	26,95 %
Braga	3 329 911,15 €	8,58 %
Aveiro	1 888 566,74 €	4,87 %
Coimbra	1 633 794,49 €	4,21 %
Leiria	1 508 511,25 €	3,89 %
Santarém	114 200,00 €	0,29 %
Beja	45 500,00 €	0,12 %

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português:
análise de algumas normas

Porto	17 351,83 €	0,04 %
Guarda	5 290,00 €	0,01 %
Total	38 801 673,11 €	100%

Fonte: Elaboração própria com base no Anexo III

No que respeita a correções em sede de imposto, o maior montante encontra-se nos distritos de Lisboa e Castelo Branco, sendo que nos distritos de Viseu, Bragança, Beja e Setúbal não se verificam quaisquer correções ao imposto.

3.5.4. Regularizações voluntárias

Tabela 6 - Regularizações voluntárias à matéria coletável e ao montante de imposto

DISTRITO	Regularização voluntária à MC	%	Regularização voluntária do montante imposto	%
Lisboa	73 038,20 €	1,72 %	1 521 366,48 €	85,50 %
Aveiro	745 704,90 €	17,60 %	849,69 €	0,05 %
Braga	3 401 225,69 €	80,27 %	249 672,72 €	14,03 %
Beja	17 379,66 €	0,41 %	-	-
Bragança	-	-	7 524,84 €	0,42 %
Total	4 237 348,45 €	100 %	1 779 413,73 €	100 %

Fonte: Elaboração própria com base no Anexo III

Um facto que revela ser importante é a existência de regularizações voluntárias, por parte dos contribuintes, no que respeita aos procedimentos abertos contra estes. Posto isto, concluímos que existiram regularizações voluntárias à matéria coletável nos distritos Lisboa, Braga, Aveiro e Beja. Relativamente às regularizações voluntárias ao montante de imposto, estas verificam-se nos distritos de Lisboa, Aveiro, Braga e Bragança, nos montantes acima referidos. Os distritos que não constam da tabela não apresentam qualquer regularização voluntária.

3.5.5. Interpretação dos dados e breves notas

Uma vez expostos os dados relativos aos procedimentos de IT iniciados com o código referente ao PFA, cumpre concluir e dar nota de algumas situações. Primeiramente, é de salientar que não foi possível aferir o teor de cada relatório final de inspeção. Assim, não sabemos que regras legais (anti-abuso ou não) foram aplicadas. Também vimos limitado o conhecimento do respetivo resultado do procedimento de IT. Ou seja, partimos do

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

pressuposto que quem regularizou voluntariamente as correções devidas do procedimento aceitou a decisão da AT. No entanto, não se verificou o mesmo com outros procedimentos o que pode significar que o contribuinte reclamou tal decisão podendo até ter levado a um processo litigioso. Ademais, apesar do procedimento de IT ter sido aberto com o código de PFA, as correções que resultaram da aplicação das normas legais podem ser devidas a outras situações apuradas, posteriormente, que não pela verificação de práticas abusivas. O contrário também é possível. Isto é, podem existir procedimentos de IT instaurados com outros códigos e cujas correções decorreram da verificação de práticas abusivas. Para aferir corretamente estes factos teria de se analisar os respetivos procedimentos de IT individualmente, bem como os processos decididos pelos tribunais.

De notar que em alguns distritos existem correções à matéria coletável, mas não existem correções ao imposto e vice-versa. Vejamos que, o registo de correções divide-se, por regra, em correções à matéria coletável (Imposto sobre o rendimento – IRC e IRS) e correções ao imposto (IVA, Imposto Selo, Imposto sobre o património, ...). Contudo existem situações em que, tratando-se de IRS ou IRC é registado diretamente o valor do imposto (e não na matéria) por configurarem especificidades como tributações autónomas, retenções na fonte ou benefícios fiscais. Posto isto, dando como exemplo o distrito de Coimbra, a verificação de correções ao imposto e não à matéria coletável pode decorrer do facto de haver correções, por exemplo, aos valores das tributações autónomas e que em nada influenciam o valor da matéria coletável.

Tendo em conta o período ao qual correspondem os dados (janeiro 2012 – maio 2019), verificámos que o número total de procedimento de IT instaurados, a nível nacional, com o código do PFA, é um número pequeno ou pouco significativo. Isto pode comprovar aquilo que temos vindo a tratar ao longo deste relatório. Existe alguma complexidade e controvérsia à volta do conceito de planeamento fiscal, pelo que, a sua fundamentação não representa uma tarefa simples. Com as alterações que decorrem da transposição da ATAD, principalmente na cláusula geral anti-abuso, é provável que este número apresente um aumento. Os termos do artigo 38.º passam a dirigir-se de uma forma mais alargada, abrangendo mais casos e conferindo à AT um maior poder para a sua aplicação. No entanto, à semelhança do que acontece nos EUA, à medida que os Estados se vão apercebendo das diversas formas de planeamento fiscal abusivo, também vão criando ou alterando normas de natureza específica consoante a matéria subjacente ao esquema utilizado pelos sujeitos

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português:
análise de algumas normas

passivos. Isto leva à utilização de normas específicas evitando, assim, a aplicação de uma CGAA que acaba por ser mais complexa.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português:
análise de algumas normas

CONCLUSÃO

O ambiente de crise vivido nos últimos anos intensificou duas tendências. A primeira relativa à crescente necessidade de os Estados arrecadarem impostos, levando ao aumento dos mesmos. A segunda, em consequência da primeira, refere-se ao facto de os sujeitos passivos procurarem reduzir a carga fiscal que incide sobre as suas atividades económicas. Neste contexto, visto que é desejável a minimização dos custos (fiscais) com as atividades e a maximização dos lucros, os sujeitos passivos tendem a realizar aquilo que designamos de planeamento fiscal.

Nesta sequência, o planeamento fiscal assume um papel fundamental na gestão das empresas, para além de constituir um direito dos agentes económicos. Todos nós enquanto contribuintes, dotados de racionalidade económica, desejamos que o montante da nossa fatura fiscal seja menor e, por isso, procuramos a alternativa que nos é mais favorável, sendo que os próprios códigos estabelecem algumas opções legais.

No entanto, com a evolução económico-social e a fácil mobilidade, quer de pessoas, quer de capitais, além-fronteiras levam a que esta prática englobe atuações, cada vez mais, complexas e sofisticadas, transformando aquilo que era considerado planeamento fiscal legítimo em planeamento fiscal abusivo. Esta é uma temática bastante discutida entre os estudiosos, essencialmente, por não ser possível estabelecer limites entre o que é considerado um direito e ao mesmo tempo um aproveitamento do mesmo.

Como vimos, na doutrina o planeamento fiscal pode assumir três formas, designadamente, *intra legem*, *extra legem* ou *contra legem*. A grande dificuldade reside na incerteza gerada à volta deste conceito. Quanto ao planeamento *intra legem*, não há dúvidas que o contribuinte atua de acordo com as disposições legais e com a intenção do legislador. O mesmo acontece com o *contra legem* que decorre da clara violação dos termos da lei. Entramos num campo incerto quando estamos perante planeamento fiscal *extra legem*, pois, de acordo com a doutrina, o contribuinte atua de acordo com a letra da lei, contudo, não se encontra em conformidade com a intenção do legislador e com a substância económica, sendo praticada com o único intuito de obter vantagem fiscal.

Visto que é um problema transversal a diversos países, várias organizações têm unido esforços para combater estas práticas, uma vez que têm grandes consequências, tais como a erosão da base tributável dos Estados e a violação de princípios do Direito. Nesta sequência, a OCDE juntamente com a UE tem desenvolvido, ao longo de anos, vários

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

trabalhos dos quais constam regras de combate à evasão e fraude fiscais. Destes destacamos o projeto BEPS, constituído por 15 ações e criado para lidar com a erosão da base tributária e a transferência de lucros para jurisdições de tributação, claramente, mais favoráveis e para reestabelecer a confiança na equidade dos sistemas fiscais. Decorrente destas ações, surge a Diretiva (UE) 2016/1164, do Conselho de 12 de julho, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno.

Esta Diretiva representou um grande passo na luta contra as práticas elisivas, visto que, criou condições de concorrência equitativas e de proteção mínima para os sistemas fiscais de cada Estado-membro. Nela são celebradas as normas relativas à limitação dos juros, à tributação à saída, à cláusula geral anti-abuso, às sociedades estrangeiras controladas (SEC) e assimetrias híbridas. Para que esta produza efeitos, cada Estado-membro está obrigado a transpô-la para território nacional. Em Portugal, a lei que levou à sua transposição foi aprovada a 15 de março de 2019.

Na impossibilidade de tratar todas as regras contra práticas elisivas que a diretiva estabelece, optamos por abordar a norma relativa à limitação da dedutibilidade de gastos de financiamento e a regra geral anti abuso. Esta decisão prende-se, como vimos, ao facto de estas temáticas carecerem de especial atenção no território nacional. Neste sentido, com intuito de apreciar o grau de incorporação desta diretiva em território nacional, foram analisados e comparados os diplomas nacionais com o estabelecido na mesma.

Desta análise concluímos que, de um modo geral, a diretiva já se encontrava incorporada nos códigos nacionais. Contudo, a sua transposição implicou algumas alterações relevantes. Assim sendo, no que respeita à limitação da dedutibilidade dos gastos de financiamento, esta regra já se encontrava celebrada e, até, com maior exigência, pelo que, a transposição da diretiva veio, apenas, ajustar o conceito de gastos de financiamento líquidos, incrementando o leque dos encargos financeiros sujeitos à restrição estabelecida, e de EBITDA, que passa a ser calculado com base no lucro tributável ao qual se adicionam os gastos de financiamento líquidos, depreciações e amortizações. Pelo contrário, quanto à regra geral anti abuso, verificámos alterações significativas ao seu texto. Assim, destacamos o facto de esta regra passar a dirigir-se, de um modo mais amplo, às construções ou séries de construções que não sejam consideradas genuínas e que não sejam realizadas por razões económicas válidas. Ademais a identificação de uma vantagem fiscal enquanto finalidade principal deixa de ser necessária, bastando, apenas, identificá-la como uma das finalidades. Estas alterações conferem à AT um maior poder no combate a práticas abusivas. No entanto,

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português: análise de algumas normas

destas alterações pode resultar um maior número de casos de litigância pelo facto de gerar maior incerteza para os agentes económicos e inserir um conceito, igualmente, complexo, designadamente o de “razões económicas válidas”.

Como não podia deixar de ser, neste contexto, a AT desempenha um papel fundamental na medida em que uma das suas principais atribuições é o combate à evasão e fraude fiscal. Para o efeito, as direções de finanças, como a de Coimbra, procedem, entre outras atividades, à análise das obrigações declarativas dos contribuintes, bem como, da verificação da veracidade dos elementos e informações que nelas constam, prevendo situações de risco e corrigindo as divergências resultantes daquilo que está declarado pelo contribuinte e do que, efetivamente, lhe cabe. Da análise dos dados estatísticos recolhidos sobre o planeamento fiscal abusivo concluímos que o número de procedimentos de inspeção tributária instaurados com este código não é muito elevado, tendo em conta o período a que os dados se referem, o que pode confirmar a controvérsia e complexidade que o conceito envolve. Na dificuldade em analisar, individualmente, todos os procedimentos inspetivos abertos com este código, não foi possível aferir outras conclusões como, por exemplo, se as correções que decorreram do procedimento de IT resultam da utilização da aplicação de normas anti-abuso ou o número de procedimentos que deram origem a processos judiciais.

Em suma, embora já se tenham dado largos passos no combate à evasão e fraude fiscal existem, ainda, algumas arestas para limar. Neste sentido, os Estados e as diversas organizações mundiais devem continuar a unir esforços com intuito de reforçar a equidade fiscal, bem como, fomentar o respeito pelos direitos basilares e a harmonia fiscal a nível mundial. A realização do estágio na AT, em concreto na DFC, assumiu uma mais-valia na construção deste trabalho, não só por permitir o conhecimento de outras realidades, como por, completar toda a revisão de literatura e os conhecimentos adquiridos. Ademais foi relevante entender de que forma o combate às práticas evasivas e fraudulentas é feito em território nacional. Apesar de em Portugal, já se encontrarem estabelecidas regras equiparadas às consagradas na diretiva, a sua transposição, reforçou ainda mais o grau de incorporação das mesmas em território nacional. Assim, concluímos que a diretiva apresenta um elevado grau de incorporação no sistema fiscal português, quanto às duas regras estudadas, embora a CGAA seja agora mais reforçada.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português:
análise de algumas normas

Bibliografia

- Afonso, C. (2002). "A elisão fiscal e a norma geral anti-abuso: comentário ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, Processo n.º 04255/10, de 15 de Fevereiro", *working paper tributaiUM 15*. Universidade do Minho. http://tributarium.net/uploads/3/5/0/3/35036704/wp_15_-_cludia_afonso.pdf [6 de maio de 2019].
- Amorim, C. (2014). "Cláusula geral anti abuso - Reflexões e aplicação à realidade empresarial". *Revisores e Auditores*, N.º 64, 43–49. <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/64/Fiscalidade.pdf> [6 de março de 2019].
- Amorim, J. (2007). "Algumas medidas de combate à evasão fiscal". *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, N.º 12, 7-81. <https://parc.ipp.pt/index.php/rebules/article/view/895/362> [29 de abril de 2019].
- Bandyopadhyay, S. (2012). "The controversy with tax: is it planning, avoidance or evasion?". *International Researcher*, 1(4), 101–117. <http://iresearcher.org/100-117.3-18.pdf> [6 de junho de 2019].
- Barbosa, L. e Pinho, P. (2016). "Estrutura de financiamento das empresas". *Revista de Estudo Económicos*, Vol. II, N.º 1, 1–30. https://www.bportugal.pt/sites/default/files/anexos/pdf-boletim/reev2n1_p.pdf [17 abril de 2017].
- Barreto, P. e Takano, C. (2016). "Os desafios do planeamento tributário internacional na era pós-BEPS". *Instituto Brasileiro de Estudos Tributários*, 989–1028. <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/09/BEPS.pdf> [17 de junho de 2019].
- BEPS Monitoring Group (2018). Analysis of International Corporate Taxation. <https://www.bepsmonitoringgroup.org/news/2018/12/18/submission-to-the-imf-analysis-of-international-corporate-taxation> [2 de julho de 2019].
- BIAC. (2015). "International Taxation and BEPS". BEPS position paper, 1-8. <http://biac.org/wp-content/uploads/2017/01/2017-01-BIAC-Position-Paper-FINA.pdf> [4 de junho de 2019].
- Brealey, R., Myers, S., & Allen, F. (2011). *Principles of corporate Finance*, 10.º Edição. New York: The McGraw - Hill Companies.
- Brites, A. (2017). *A economia digital e os desafios da tributação : Análise das propostas da OCDE e da União Europeia*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português:
análise de algumas normas

- empresarial. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.
<http://hdl.handle.net/10400.26/18852> [5 de março de 2019].
- Collier, R., Kari, S., Ropponen, O., Simmler, M., & Todtenhaupt, M. (2018). *Dissecting the EU's recent anti-tax avoidance measures: merits and problems*. EconPol Policy Report 8, Vol. 2, 1-37. http://www.econpol.eu/sites/default/files/2018-09/EconPol_Policy_Report_08_2018_AntiTaxAvoidance.pdf [24 de junho de 2019].
- Courinha, G. (2004). *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: Contributos para a sua compreensão*. Coimbra: Livraria Almedina.
- Damodaran, A. (2011). *Applied corporate finance*, Wiley, London.
- Domingues, R. (2013). "Limitação à dedução fiscal de gastos de financiamento". *Revisores e Auditores*, N.º 60, 42–50. <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/60/Fiscalidade.pdf> [26 de março de 2019].
- Dourado, A. (1996). *A tributação dos rendimentos de capitais: a harmonização na comunidade europeia*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais.
- Dourado, Ana. (2016). "The EU Anti Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS?" *Intertax*, 44 (6 e 7), 440–446. https://www.cideeff.pt/xms/files/Artigos_APD/Intertax_2016.pdf [26 de junho de 2019].
- Ernst Young. (2016). "EC Anti-Tax-Avoidance package". *Journal of International Taxation*, 21–26.
- Eurodad. (2018). *Consultation on an IMF 2019 Analysis of International Corporate Taxation*. <https://www.imf.org/external/np/exr/consult/2018/corptaxation/pdf/2018commentscorptaxation.pdf> [4 de junho de 2019].
- Ferreira, R., Fernandes, M., Furtado, F., Nascimento, A., Gonçalves, M., Almeida, M., ... Pires, P. (2013). "Propostas fiscais para 2014". *Informação Fiscal n.º 22*, 1–37. https://www.rffadvogados.pt/xms/files/KNOW_HOW/Newsletters/2013/10_-_Outubro/NL_-_Proposta_de_OE_para_2014_-_versao_consolidada_-_276568_1_.pdf [1 de julho de 2019].
- Gelin, S., Ashworth, E., Fernandes, R., Bouvier, S., Busching, H., Posniak, A., ... Daluzeau, X. (2016). "Business Implications of BEPS - A CMS Tax Analysis". BNA Bloomberg, 1–26. <https://cms.law/en/BEL/Publication/Business-Implications-of-BEPS> [4 de junho de 2019].
- Gravelle, J. (2009). "Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion". *National Tax*

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português:
análise de algumas normas

Journal, LXII (4), 727–753. <https://www.ntanet.org/NTJ/62/4/ntj-v62n04p727-53-tax-havens-international-tax.pdf> [11 de junho de 2019].

Griffin, L. (2016). EU Developments: Anti-Tax Avoidance Directive. Deloitte Ireland. https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ie/Documents/Tax/IE_T_EU_Developments_%20Anti-Tax_Avoidance%20Directive_0616_draft3.pdf [3 de abril de 2019].

Kay, A. (1980). "The Anatomy of Tax Avoidance". Em *Income Distribution: The Limits to Redistribution*. Proceedings of the 31st Symposium of the Colston Research Society, University of Bristol. John Wright & Sons, Ltd., pp. 135-148.

KPMG Acessores. (2016). "Projeto “Base Erosion Profit Shifting” (BEPS) da OCDE e sua repercussão no Brasil". http://www.britcham.com.br/download/181016rj_Julio_Chamarelli_KPMG.pdf [5 de março de 2019].

Laclé, N. (2009). "The limits to tax planning, minimizing taxes and corporate social responsibility". Tese. <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=106552> [11 de junho de 2019].

Lennard, M. (2016). *O Impacto do Projecto BEPS no Sul global*. Maputo: Friedrich-Ebert-Stiftung (FES). <http://library.fes.de/pdf-files/bueros/mosambik/13053.pdf> [17 de junho de 2019].

Lithuanian Free Market Institute (2016). *Anti-Tax Avoidance Directive and Its Implication*. <http://4liberty.eu/anti-tax-avoidance-directive-and-its-implications/> [4 de junho de 2019].

Marques, D. e Carneiro, E. (2015). "O planeamento fiscal , os seus limites e o direito legítimo ao planeamento". *Revisores e Auditores*, N.º 71, 51–62. <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/71/Fiscalidade.pdf> [17 de fevereiro de 2019].

Martins, A. (2014a). "A limitação à dedutibilidade dos encargos financeiros em sede do IRC: uma nota sobre os conceitos de gastos de financiamento e EBITDA de grupos". *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 7, N.º, 14–46.

Martins, A. (2014b). "O tratamento fiscal dos rendimentos do capital próprio e da dívida: a limitação à dedutibilidade dos encargos financeiros em sede do IRC". *Boletim de Ciências Económicas*, LVII(II), 2119–2142. <https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/39782/1/O%20Tratamento%20Fiscal.pdf> [7 de junho de 2019].

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português:
análise de algumas normas

- Mélo, L. e Pimentel, J. (2016). O Plano de Ação BEPS e as Mudanças de Paradigmas na Tributação. *Revista Académica Faculdade de Direito Do Recife*, 88 (2), 82–101. <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ACADEMICA/article/view/12099> [19 de março de 2019].
- Meneses, Á. (2016). "“Hybrid mismatch arrangements” e a influência da tributação na decisão de financiamento: os velhos problemas e as novas soluções". *Revista de Direito das Sociedades*, VIII, N.º2, 427–450.
- Miller, A., & Oats, L. (2014). *Principles of International Taxation*. London: Bloomsbury.
- Nabais, J. (2017). *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- Nevius, A. M. (2016). "Anti-Tax Avoidance Directives Issued by European Commission". *The Tax Adviser*, 47 (4), 242–243. <https://www.thetaxadviser.com/issues/2016/apr/anti-tax-avoidance-directives-issued-by-european-commission.html> [6 de abril de 2019].
- Palma, C. (2013). "A comunicação da CE sobre fraude e evasão fiscais e a recomendação sobre planeamento fiscal agressivo". *TOC*, 56, 30–39.
- Pereira, M. (2014). *Fiscalidade*. Coimbra: Edições Almedina.
- Pereira, P., Afonso, A., Arcanjo, M. e Santos, J. (2014). *Economia e Finanças Públicas*. Lisboa: Escolar Editora.
- Pfeifer, M. e Jiny, S. (2016). "The ethical limits of tax planning". *Trusts and Trustees*, 22(1), 159-165. doi:10.1093/tandt/ttv219
- Piantavigna, P. (2017). "Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS era: How EU law and the OECD are establishing a unifying conceptual framework in international tax law, despite linguistic discrepancies". *World Tax Journal*, Vol. 9 (1), 47–98.
- Pinto, R. (2018). "Controvérsias sobre a política fiscal internacional pós-BEPS". *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, 139 (26), 145–170. <http://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/102/68> [17 de junho de 2019].
- Pniowsky, J. (2010). Aggressive Tax Planning: How Aggressive is Too Aggressive?. <https://www.tdslaw.com/resource/aggressive-tax-planning/> [5 de junho de 2019].
- PWC. (2015). "Analisar e agir, preparando o futuro: Implementar o BEPS Action Plan". Lisboa, 3 de junho de 2015. <https://www.pwc.pt/pt/eventos/imagens/2015/pwc-beeps-conferencia.pdf> [11 de fevereiro de 2019].
- Ribeiro, C. (2014). *A aplicação da cláusula geral anti abuso*. Tese de Mestrado em Contabilidade Avançada e Fiscalidade. ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português:
análise de algumas normas

<https://repositorio.iscte->

[iul.pt/bitstream/10071/8893/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o.pdf](https://repositorio.iscte-iul.pt/bitstream/10071/8893/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o.pdf) [16 de abril de 2019].

RSM International Association. (2016). European Commission presents anti-tax avoidance package. <https://www.rsm.global/qatar/insights/tax-insights/european-commission-presents-anti-tax-avoidance-package#> [26 de junho de 2019].

Sanches, J. (2006). *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Almedina.

Sanches, J. (2009). As duas constituições - Nos dez anos da cláusula geral anti-abuso. In *Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal* (pp. 41–70). Coimbra: Coimbra editora.

Santos, A. (2010). Planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto. *Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC*, 227–266. <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/1209> [17 de fevereiro de 2019].

Santos, A. (2017). "A diretiva antielisão fiscal de 2016". *Contabilista*, 208, 29–36.

Santos, L. (2016). "A fiscalidade e o endividamento das empresas em Portugal. Impacto da alteração do artigo 67.º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas". Tese de Mestrado em Gestão Empresarial. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. <http://hdl.handle.net/10400.26/17554> [2 de julho de 2019]

Sarmiento, J. e Nunes, R. (2015). *Exercícios e casos práticos de IRC*. Lisboa: Encontro da escrita.

Silva, J. (2006). "Elisão fiscal e a cláusula geral anti-abuso". *Revista Da Ordem Dos Advogados*, Vol. II (66). <https://portal.oa.pt/comunicacao/publicacoes/revista/ano-2006/ano-66-vol-ii-set-2006/doutrina/joao-nuno-calvao-da-silva-elisao-fiscal-e-clausula-geral-anti-abuso/> [3 de julho de 2019].

Slemrod, J., Yitzhaki, S. (2000). "Tax avoidance, Evasion, and Administration". *National Bureau of Economic Research Working Paper No. 7473*, <https://www.nber.org/papers/w7473.pdf> [11 de junho de 2019].

Taborda, D. (2014). "Notas sobre o regime de participation exemption previsto no CIRC". *Boletim de Ciências Económicas - Homenagem Ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes*, LVII (3), 3257–3290. <http://hdl.handle.net/10316.2/39873> [19 de março de 2019].

Thomson Reuters. (2016). *European Commission Presents Anti-Tax Avoidance Package*.

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português:
análise de algumas normas

<https://tax.thomsonreuters.com/site/wp-content/landingpages/anti-tax-avoidance-package/Special-Report-European-Commission-Presents-Anti-Tax-Avoidance-Package.pdf> [26 de junho de 2019].

Vanistendael, F. (1997). "Judicial interpretation and the role of anti-abuse provisions in tax law". Em G. S. Cooper (edited by), *Tax Avoidance and the Rule of Law*, Amsterdam: IBDF Publications.

Xavier, A. (2014). *Direito Tributário Internacional*. Coimbra: Edições Almedina.

Xavier, C. (2016). *Planeamento fiscal agressivo: delimitação conceptual de uma nova realidade*. Tese de Mestrado em Direito. Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa. <http://hdl.handle.net/10362/19848> [7 de fevereiro de 2019].

Legislação Consultada

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (última alteração: Decreto-Lei n.º 28/2019 de 15 de fevereiro)

CRP – Constituição da República Portuguesa

CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário

Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro

Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro - Aprovação da Lei Orgânica da AT

Decreto-Lei n.º 117/2011, de 15 de dezembro - Aprovação da Lei Orgânica do Ministério das Finanças

Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro. Orçamento do Estado para 2013

Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro. Orçamento de Estado para 2019.

Lei n.º 32/2019, de 3 de maio. Reforça o combate às práticas de elisão fiscal, transpondo a Diretiva (UE) 2016/1164, do Conselho, de 16 de julho.

LGT – Lei Geral Tributária (Última alteração: Lei n.º 9/2019, de 1 de fevereiro)

Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro - Estabelece a estrutura nuclear da Autoridade Tributária e Aduaneira e as competências das respetivas unidades orgânicas e fixa o limite máximo de unidades orgânicas flexíveis.

Jurisprudência Nacional

Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, Secção do Contencioso Tributário: proc. n.º 04255/10, de 15.2.2011, Relator: Juiz Desembargador José Correia.

Documentação Oficial

OCDE

OECD (2008), The Seoul Declaration for the future of the internet economy, OECD Publishing.

OECD (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>

OCDE (2014), Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>

OECD (2018), “Implementation and impact of the BEPS package”, in Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264293083-5-en>

OECD (2016), BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264263437-en>

União Europeia

Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, de 6.12.2012, relativa ao Plano de Ação para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais - COM (2012) 722 final.

Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, de 18.3.2015, relativa à transparência fiscal para combater a evasão e a elisão fiscais - COM (2015) 136 final.

Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, de 17.6.2015, relativa a um sistema de tributação das sociedades justo e eficaz na UE: cinco domínios de ação prioritários - COM (2015) 302 final.

Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, de 28.1.2016, relativa ao Pacote Antielisão Fiscal: Próximas etapas para uma tributação eficaz e maior transparência fiscal na UE - COM (2016) 23 final.

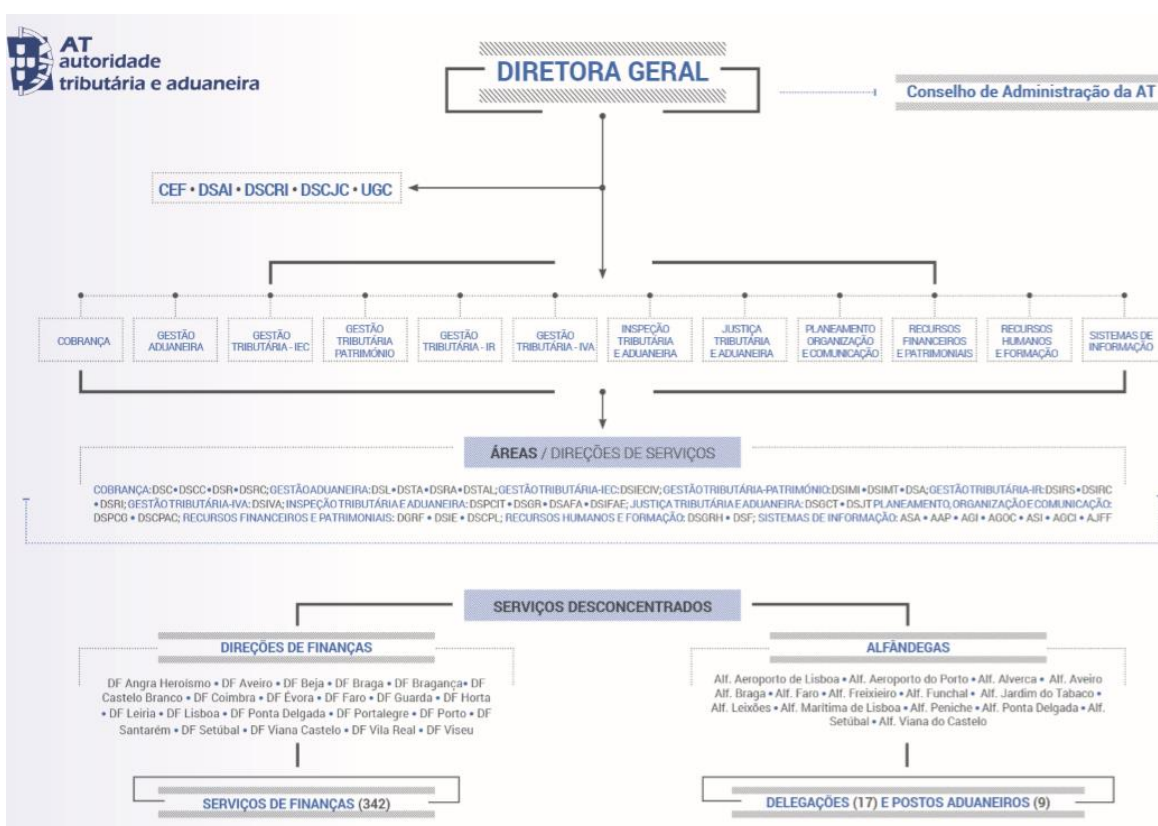
A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português:
análise de algumas normas

Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, de 5.7.2016, relativa a medidas futuras destinadas a reforçar a transparência e a combater a elisão e a evasão fiscais - COM (2016) 451 final.

Taxation paper No 71 (2017): Aggressive Tax Planning Indicators Final Report. Written by Institute for Advanced Studies in consortium with: CPB, DONDENA.

ANEXOS

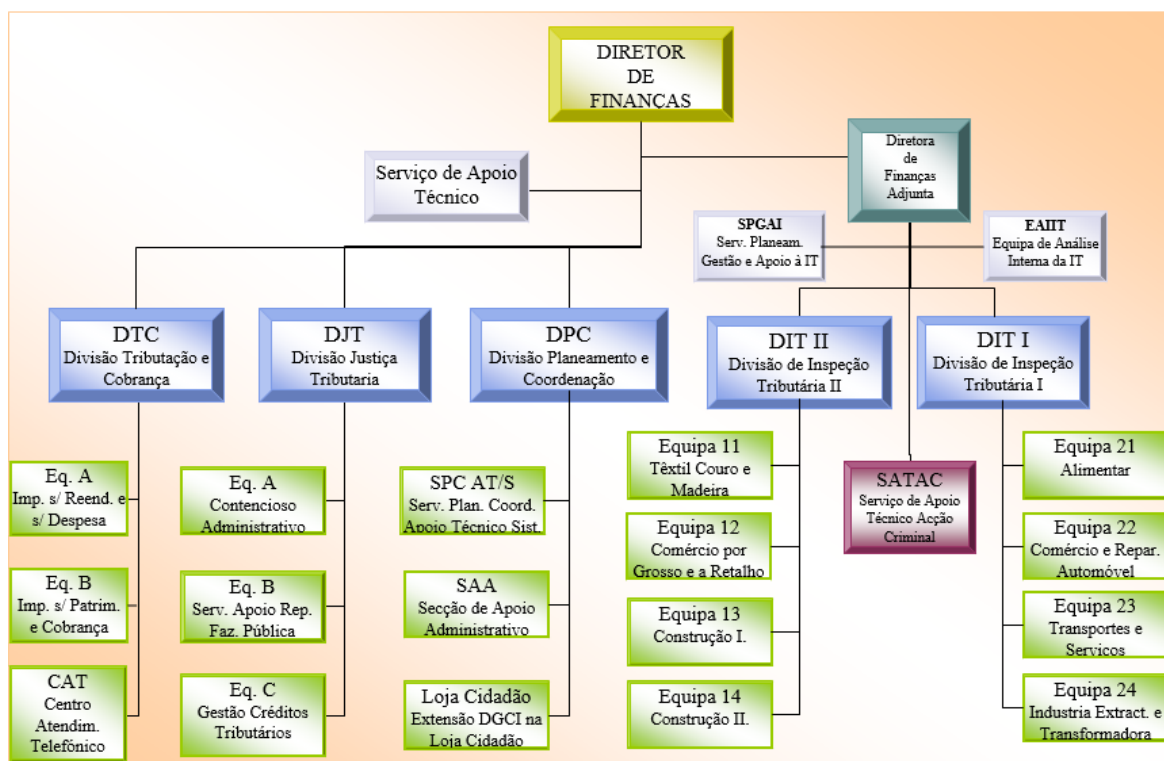
Anexo I – Organograma sintético da AT



Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira: Organograma Sintético.

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/organica_dgci/Documents/AT_Organograma_sintetico.pdf

Anexo II – Organograma da DF de Coimbra



Fonte: Direção de Finanças de Coimbra: Estrutura orgânica

A Diretiva anti elisão fiscal da União Europeia e a sua adoção no sistema fiscal português:
análise de algumas normas

**ANEXO III – Dados Recolhidos acerca dos procedimentos de IT que foram
instaurados com o código relativo ao PFA.**

Rótulos de Linha	Soma de Contagem	Soma de contagem sem correções	Soma de Correção MC	Soma de Correção Imposto	Soma de Reg Vol Matéria	Soma de Reg Vol imposto
2012	1	1	0,00	0,00	0,00	0,00
11-LISBOA	1	1	0,00	0,00	0,00	0,00
2013	131	74	35 015 366,79	20 048 821,51	3 401 225,69	250 555,41
01-AVEIRO	2	1	0,00	0,00	0,00	849,69
03-BRAGA	8	0	0,00	2 902 500,00	3 401 225,69	249 672,72
05-CASTELO BRANCO	2	0	0,00	7 699 558,75	0,00	0,00
06-COIMBRA	3	0	0,00	1 633 794,49	0,00	0,00
11-LISBOA	105	70	22 882 974,80	7 812 968,27	0,00	33,00
13-PORTO	10	2	12 132 391,99	0,00	0,00	0,00
18-UISEU	1	1	0,00	0,00	0,00	0,00
2014	35	26	451 431,84	6 552 139,42	0,00	1 500 000,00
05-CASTELO BRANCO	1	0	0,00	2 756 762,25	0,00	0,00
11-LISBOA	30	22	451 431,84	3 795 377,17	0,00	1 500 000,00
13-PORTO	3	3	0,00	0,00	0,00	0,00
18-UISEU	1	1	0,00	0,00	0,00	0,00
2015	10	5	19 988,19	1 255 642,06	0,00	5 147,87
11-LISBOA	7	2	19 988,19	1 255 642,06	0,00	5 147,87
13-PORTO	3	3	0,00	0,00	0,00	0,00
2016	14	9	0,00	146 384,10	0,00	7 524,84
01-AVEIRO	3	0	0,00	146 384,10	0,00	0,00
04-BRAGANCA	2	0	0,00	0,00	0,00	7 524,84
11-LISBOA	7	7	0,00	0,00	0,00	0,00
13-PORTO	2	2	0,00	0,00	0,00	0,00
2017	52	16	17 800 349,71	2 418 569,00	90 417,86	16 185,61
01-AVEIRO	26	0	15 139 049,71	1 180 222,64	0,00	0,00
02-BEJA	1	0	0,00	0,00	17 379,66	0,00
03-BRAGA	3	0	0,00	235 311,40	0,00	0,00
09-GUARDA	1	0	0,00	5 290,00	0,00	0,00
11-LISBOA	21	16	2 661 300,00	997 744,96	73 038,20	16 185,61
2018	44	6	15 858 083,82	7 934 917,02	830 141,64	0,00
01-AVEIRO	11	2	2 447 400,01	561 960,00	745 704,90	0,00
02-BEJA	1	0	544 416,91	45 500,00	0,00	0,00
03-BRAGA	2	0	395 453,76	192 049,75	0,00	0,00
10-LEIRIA	1	0	761 644,81	1 508 511,25	0,00	0,00
11-LISBOA	12	4	0,00	5 495 344,19	0,00	0,00
13-PORTO	1	0	75 442,75	17 351,83	0,00	0,00
14-SANTAREM	1	0	0,00	114 200,00	0,00	0,00
15-SETUBAL	12	0	11 277 508,92	0,00	0,00	0,00
31-UGC	3	0	356 216,66	0,00	84 436,74	0,00
2019	4	2	0,00	445 200,00	0,00	0,00
01-AVEIRO	1	1	0,00	0,00	0,00	0,00
11-LISBOA	3	1	0,00	445 200,00	0,00	0,00
Total Geral	291	139	69 145 220,35	38 801 673,11	4 321 785,19	1 779 413,73

Fonte: Dados estatísticos nacionais da AT relativos a ações de inspeção retirados a 27 de maio de 2019